

DAYANA ROSA BRANDÃO PIRES

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO INSTRUMENTO DE
JUSTIÇA FISCAL À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Monografia apresentada ao Curso de Direito do Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. MSc. Alex Taveira dos Santos

SANTA RITA

2019

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

P667p Pires, Dayana Rosa Brandão.

O Princípio da Capacidade Contributiva como instrumento de justiça fiscal à luz da Constituição Federal de 1988 / Dayana Rosa Brandão Pires. - Santa Rita, 2019.
67 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos.
Monografia (Graduação) - UFPB/CCJ/DCJ.

1. Capacidade contributiva. 2. Igualdade. 3. Limitações constitucionais. 4. Justiça fiscal. I. dos Santos, Alex Taveira. II. Título.

UFPB/CCJ

DAYANA ROSA BRANDÃO PIRES

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO INSTRUMENTO DE
JUSTIÇA FISCAL À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Monografia apresentada ao Curso de Direito
do Departamento de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal da Paraíba, como
exigência parcial para obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas.

Data da Aprovação: Santa Rita – PB, ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. MSc. Alex Taveira dos Santos
Orientador

Prof. Dr. Valfredo de Andrade Aguiar Filho
Membro

Prof. MSc. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto
Membro

Dedico este trabalho a minha família, em especial aos meus pais, meus grandes incentivadores, a minha irmã e ao meu esposo.

AGRADECIMENTO

A Deus, por todas as bênçãos que me concedeu, como a sabedoria, a saúde e a paciência para concluir este curso, mesmo com todos os percalços desta jornada.

Aos meus pais José Leôncio da Silva Brandão Neto e Marileide do Amarante Brandão (*in memoriam*) por serem o meu porto seguro, minha fortaleza e exemplos de dedicação e determinação.

A minha irmã Deyse de Fátima do Amarante Brandão por também me apoiar e incentivar, sendo um referencial na trajetória acadêmica.

Ao meu esposo Guilherme Silva Pires de Sá por sua paciência e parceria durante todo o curso, suportando os momentos mais tensos e me dando força em todos eles. Além de ter me presenteado com uma linda filha, fonte de inspiração para os meus dias.

Ao professor Alex Taveira dos Santos, pelas orientações prestadas na elaboração deste trabalho, incentivando-me e colaborando para o desenvolvimento deste estudo.

Aos professores do Departamento de Ciências Jurídicas, DCJ, que contribuíram para a disseminação do conhecimento científico, por meio dos seus ensinamentos, em especial a Adriano Godinho, Demétrius Leão, Giscard Agra, Guthemberg Farias, Pedro Pontes, Ulisses Job e Waldemar Neto.

Aos colegas de turma que me ajudaram a chegar à reta final e aos amigos que o curso me deu, que me incentivaram a nunca desistir e compartilharam comigo momentos únicos, dentro e fora da faculdade, especialmente Adeilda Ribeiro, Jordana Tavares, Joseni Gonçalo, Kayo Almeida, Larissa Nóbrega e Magno Gurgel.

“Lutar pela igualdade sempre que as diferenças nos discriminem; Lutar pela diferença sempre que a igualdade nos descaracterize.”

(Boaventura de Sousa Santos)

RESUMO

Em um estado democrático de direito, o exercício de poder está ligado aos regramentos estabelecidos pelo próprio ordenamento jurídico. Dentro do Sistema Constitucional Tributário, a imposição tributária encontra-se delimitada por diversas normas previstas, em especial, na Constituição Federal. As limitações constitucionais ao poder de tributar se dividem em gêneros e em espécies, dentre as quais estão as competências, as imunidades e os denominados princípios. Um dos princípios fundamentais do direito tributário é justamente a Capacidade Contributiva, o qual está diretamente atrelado a uma concepção de tributação justa e mecanismo de efetivação da justiça fiscal num cenário marcado por desigualdades. Este princípio utiliza concepções muito abstratas, o que, por vezes, prejudica a sua aplicação. E como unidade normativa dentro de um sistema, relaciona-se com outras normas e apresenta diversas facetas relevantes a serem consideradas dentro da ordem jurídica constitucional. Relaciona-se com a legalidade, consagrando a segurança jurídica e a democracia, com a igualdade, para apresentar um critério de distinção entre os contribuintes, com a vedação ao confisco para apresentar um limite de tributação. O principal objetivo deste trabalho é demonstrar a influência jurídica do Princípio da Capacidade Contributiva como paradigma de construção e implementação da Justiça Fiscal no estado brasileiro à luz da Carta Suprema de 1988. Justifica-se a pesquisa para fomentar a discussão acerca de uma melhor distribuição da carga tributária no Sistema Tributário Nacional, de forma justa e eficiente. Para tanto, estudo utilizou-se da vertente jurídico-dogmática, para investigar sua efetividade no plano social e fático. A técnica predominantemente utilizada foi a da análise bibliográfica, cujos resultados estão dispostos a seguir.

Palavras-chave: Capacidade contributiva. Igualdade. Limitações constitucionais. Justiça fiscal.

ABSTRACT

In a democratic state of law, the exercise of power is linked to the regulations established by the legal system itself. Within the Tax Constitutional System, taxation is delimited by several norms foreseen, in particular, in the Federal Constitution. The constitutional limitations to the power to tax are divided into genera and species, among which are the powers, immunities and so-called principles. One of the fundamental principles of tax law is precisely the Contribution Capacity, which is directly linked to a conception of just taxation and mechanism of effective tax justice in a scenario marked by inequalities. This principle uses very abstract conceptions, which sometimes detract from its application. And as a normative unit within a system, it is related to other norms and presents several relevant facets to be considered within the constitutional legal order. It relates to legality, consecrating legal security and democracy, with equality, to present a criterion of distinction between taxpayers, with the prohibition of confiscation to present a limit of taxation. The main objective of this paper is to demonstrate the juridical influence of the Principle of Contributory Capacity as a paradigm for the construction and implementation of Fiscal Justice in the Brazilian state in the light of the Supreme Charter of 1988. The research is justified in order to foment the discussion about a better distribution of tax burden in the National Tax System, in a fair and efficient manner. For that, a study was used of the legal-dogmatic side, to investigate its effectiveness in the social and factual plane. The predominant technique used was that of the bibliographic analysis, whose results are arranged to follow.

Keywords: Contributory capacity. Equality. Constitutional limitations. Tax Justice.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CF	Constituição Federal da República Brasileira
CTN	Código Tributário Nacional
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITBI	Imposto sobre a Transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição
ITCMD	Imposto sobre transmissão “causa mortis” e doação, de quaisquer bens ou direitos
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre propriedade de veículos automotores
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....	10
2.1 O DIREITO SOB A ÓTICA DA TEORIA DOS SISTEMAS.....	12
2.2 O PODER DE TRIBUTAR E SUAS LIMITAÇÕES.....	19
2.2.1 Competência Tributária.....	20
2.2.2 Princípios.....	23
2.2.2.1 Princípio Republicano.....	26
2.2.2.2 Princípio da Igualdade.....	27
2.2.2.3 Princípio da Legalidade.....	30
2.2.2.4 Princípio da Vedação ao Confisco.....	32
2.2.3 Imunidade Tributária.....	33
3 JUSTIÇA FISCAL À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	38
3.1 A JUSTIÇA E O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....	38
3.2 TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA FISCAL NO CENÁRIO BRASILEIRO.....	43
4. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	47
4.1 BREVES CONSIDERAÇÕES.....	47
4.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OBJETIVA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SUBJETIVA.....	50
4.3 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.....	54
4.4 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE.....	55
4.5 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE.....	58
4.6 APLICAÇÃO EXTENSIVA A OUTRAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	59
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	63
REFERÊNCIAS.....	64

1 INTRODUÇÃO

O Princípio da Capacidade Contributiva adentrou no ordenamento jurídico brasileiro com a Constituição de 1946 que, no seu artigo 202 previa: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Nas Constituições de 1967 e 1969, o princípio foi excluído dos textos constitucionais, voltando a fazer parte na Constituição de 1988. De acordo com o princípio em tela, convoca-se que a relação tributária considere a manifestação de riqueza do contribuinte ligada ao seu patrimônio, renda ou consumo, diferenciando-se capacidade econômica e capacidade contributiva, na busca pela aplicação da justiça na seara tributária.

Ademais, o conceito de capacidade contributiva não deve ser confundido com o de capacidade tributária passiva, previsto no Código Tributário Nacional, pois, ainda que não apresente capacidade econômica para contribuir com o Estado, mediante recolhimento de tributo, o indivíduo poderá figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária, não significando, com isso, que ele seja um contribuinte ou responsável tributário efetivo, migrando da condição de sujeito passivo em potencial para sujeito passivo efetivo.

Todavia, o que o princípio da capacidade contributiva vem instituir é que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira. Face à instrumentalização da justiça fiscal na relação tributária, resta evidente que esse princípio guarda relação com o princípio da isonomia, a fim de apresentar um critério de distinção entre os contribuintes, com o princípio da vedação ao confisco para apresentar um limite de tributação, com a função social da propriedade para relativizar o exercício do direito de propriedade.

Assim, com base nesse raciocínio, tem-se a problemática de que a complexidade do princípio é imensa e que fora até mesmo transportada para a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o qual, *a priori*, diante da imprecisão do conteúdo do princípio, praticamente lhe negou vigência, ao decidir que ele somente seria aplicável aos impostos, restringindo os seus limites apenas a uma espécie tributária. Contudo, a Suprema Corte mudou seu entendimento, passando a considerar a aplicação do princípio a outras espécies tributárias.

Dessa forma, o presente estudo, se propõe a estudar a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o fenômeno da justiça fiscal, atuando como um limite ao

poder de tributar do Estado, à luz da Constituição Federal, que embasa a construção do conteúdo do princípio da capacidade contributiva, estendendo os seus efeitos para outras espécies tributárias.

Para alcançar o objetivo pretendido, faz-se necessário, de início, apresentar o Direito como sistema, partindo-se da teoria dos sistemas, estabelecendo as premissas que irão respaldar o estudo do sistema constitucional tributário brasileiro. Após a análise do seu funcionamento, sobretudo, as espécies de limitações ao poder de tributar do Estado, busca-se identificar o nicho no qual os princípios tributários estão incluídos, em especial aquele que é do interesse do presente estudo.

Feito isso, passa-se ao estudo da justiça fiscal como um direito fundamental do contribuinte e que pode ser alcançada por meio da aplicação efetiva dos princípios que asseguram a igualdade e a equidade na tributação, em especial o princípio da capacidade contributiva.

A partir daí, será possível edificar o conteúdo do princípio da capacidade contributiva, por meio das suas definições e classificações, além da análise do dispositivo constitucional que o abriga e seus reflexos, o que permitirá a revelação de suas eventuais facetas e formas de aplicação.

Portanto, o trabalho será dividido em três capítulos. No primeiro deles, será analisado o Sistema Constitucional Tributário, com suas competências e limitações; no segundo capítulo, o estudo adentrará na análise da importância da justiça fiscal como um imperativo ético para o Estado Democrático de Direito, além de apresentar um panorama do cenário brasileiro e a relevância das políticas públicas para diminuição dos efeitos da carga tributária e, por fim, será feita uma abordagem do Princípio da Capacidade Contributiva na Carta Constitucional de 1988, considerando seus subprincípios, numa busca pela definição do conteúdo e extensão do referido princípio.

2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

2.1 O DIREITO SOB A ÓTICA DA TEORIA DOS SISTEMAS

Niklas Luhmann, sociólogo alemão que influenciou fortemente a ciência jurídica no mundo ocidental, desenvolveu a chamada teoria dos sistemas sociais. Segundo ele, a sociedade é formada por vários subsistemas sociais com funções específicas, sendo o direito um desses sistemas. Luhmann afirma que a sociedade constitui um macrosistema dotado de autorreferenciação, isto é, autopoietico¹, que se reproduz e se modifica a partir de suas próprias bases internas. Caroline Kunzler² explica que “um sistema é autopoietico quando ele produz sua própria estrutura e todos os elementos que o compõem, incluindo o último elemento não mais passível de decomposição que, no caso dos sistemas sociais, é a comunicação”. Assim, o que possibilita a renovação interna do sistema é a comunicação, que ocupa lugar central na teoria de Niklas Luhmann. Por meio da comunicação, os diferentes subsistemas sociais exercem influência uns sobre os outros.

Segundo a teoria dos sistemas desenvolvida por Luhmann, quanto maior o número de elementos em seu interior, maior o número de conexões possíveis entre eles, fato que torna o sistema complexo, à medida que o número de conexões vai crescendo e não se consegue responder, de imediato, a todas as relações que estão sendo estabelecidas entre os elementos. Além disso, a relação de complexidade do ambiente afeta diretamente a complexidade interna, que pode provocar uma autodiferenciação do sistema em subsistemas, para atender ao crescimento da complexidade interna. Um exemplo de autodiferenciação ocorre quando se subdivide o Direito em Público e Privado e, posteriormente, em Direito Administrativo, Civil, Constitucional etc.

Vale ressaltar que a diferenciação do sistema não retrata, portanto, a decomposição de um todo em partes, mas sim uma dissociação de diferenças dentro do sistema. Por meio da autopoiese, o sistema se operacionaliza para sobreviver às mudanças impostas pelo ambiente.

¹ Sistemas autopoieticos são aqueles dotados de unidades de reprodução que se reproduzem pela própria operação destas, baseado num mecanismo de retroalimentação.

² KUNZLER, Caroline de Moraes. A Teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. IN: Estudos de Sociologia, Araraquara, 2004. Disponível em <https://periodicos.fclar.unesp.br/index.php/estudos/article/viewFile/146/144>. Acesso em 21/03/2019. Acesso em 21/03/2019.

A evolução do sistema ocorre quando ele se autodiferencia e ainda quando há uma passagem de um tipo de diferenciação para outro. Segundo Luhmann a segmentação, a hierarquia, centro/periferia e a função são quatro formas pelas quais o sistema pode diferenciar-se, sendo que, conforme evolui, passa de sistema segmentado até chegar ao sistema funcional. Assim se deu com a passagem de uma sociedade segmentada, na antiguidade, para uma sociedade funcional, na modernidade (KUNZLER, 2004, p. 126)

Sob a perspectiva de Luhmann a sociedade moderna compõe-se de vários sistemas sociais comunicativos, incorporando um sistema mundial de vasta complexidade, com diversos sistemas que criam estruturas para si próprios e para os outros ao seu redor. Com o fenômeno da autodiferenciação o sistema social global se desdobra em subsistemas tais como política, economia, direito, conforme a função que desempenham. Sobretudo, a função de todo e qualquer sistema social é reduzir a complexidade do ambiente.

Assim, para o estudo do direito, sob a visão de sistema, faz-se necessário, *a priori*, identificar suas características, para ser possível conceituá-lo. Na visão de Geraldo Ataliba um sistema pode ser entendido como um composto de elementos, analisado sob uma perspectiva unitária. Sendo uma reunião ordenada de várias partes que mutuamente se sustentam e são explicadas por princípios, os quais dão azo aos elementos que se complementam.

Considerando que o sistema jurídico é composto por normas que se coadunam com os princípios, de maneira a expor sua ordem e sua unidade, a Constituição corresponde ao conjunto de normas de um determinado Estado, podendo-se inferir que as constituições nacionais formam sistemas jurídicos erigidos em torno de princípios harmônicos que atuam em conformidade com os valores consagrados pela respectiva sociedade.

Maria Helena Diniz³ explica que a noção de sistema pode ser entendida como o aparelho teórico por meio do qual é possível o estudo da realidade, ressaltando que o Direito não seria um sistema jurídico, e sim uma realidade que pode ser concebida por meio do modo sistemático da Ciência do Direito, acomodando seus atributos de forma coesa com vistas à facilitação do estudo.

Ao analisarmos o conceito de sistema, é possível admitir que essa condição seja atribuída tanto à Ciência do Direito quanto ao Direito Positivo, este, chamado pelo mestre Paulo de Barros Carvalho, de ordenamento jurídico. Apesar de serem

³ DINIZ, Maria Helena. As lacunas no Direito. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.26-27.

tanto a ciência do Direito quanto o Direito Positivo reconhecidos como sistemas (modalidade Proposicional Empírica), ambos não se confundem. Barros Carvalho⁴ explica que há muitas diferenças que marcam a realidade do direito positivo e a Ciência do Direito, demonstrando características peculiares, sendo “dois corpos de linguagem, dois discursos linguísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas diversas”.

A caracterização do Positivismo Jurídico, também chamado de Direito Positivo, foi feita por meio da Teoria do Ordenamento Jurídico, prelecionada por Bobbio⁵. O advento desta teoria se deu entre o final do século XVIII e início do século XIX, tendo como mentor e maior expoente o jusfilósofo Hans Kelsen. Fundada nos pilares da unidade, coerência e completude, esta teoria considera o Direito não como uma norma ou acervo de normas singulares, mas como um instituto unitário constituído pelo conjunto sistemático de todas as normas.

Lançando uma análise sobre o pensamento de Kelsen, o autor Lourival Vilanova⁶ alega que “a unidade de um sistema de normas é decorrente de um superior fundamento de validade desse sistema- a Constituição positiva, ou, em nível epistemológico, a Constituição em sentido lógico-jurídico, ou seja, a norma fundamental”. Em conformidade com as conclusões de Bobbio, Vilanova reconhece a norma fundamental da teoria kelseniana como o ponto de partida para se chegar à homogeneidade das regras do Direito Positivo, proposta pela Teoria do Ordenamento Jurídico, posto que tal característica seria obtida por meio da normatividade, de acordo com o modelo kelseniano de explicação.

Compactuando do mesmo pensamento, declara Barros Carvalho:

A descoberta da norma fundamental, por HANS KELSEN, é o postulado capaz de dar sustentação à Ciência do Direito, demarcando-lhe o campo especulativo e atribuindo unidade ao objeto de investigação. A norma hipotética fundamental não se prova nem se explica. É uma proposição axiomática, que se toma sem discussão de sua origem genética, para que seja possível edificar o conhecimento científico de determinado direito positivo. Ela dá legitimidade à Constituição, não cabendo cogitações de fatos que a antecedam. (BARROS CARVALHO, 1996, p.60-61)

⁴ BARROS CARVALHO, Paulo de. Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, 1996, p.53.

⁵ BOBBIO, Norberto. O Positivismo Jurídico: Lições de Filosofia do Direito, Trad. Márcio Pugliesi et al. São Paulo: Ícone, 1995, p. 197.

⁶ VILANOVA, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 180.

Dos preceitos de Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova pode-se concluir pela conceituação de Direito Positivo, como um sistema social, formado por um arranjo hierarquizado de normas jurídicas submetidas à fundamentação ou derivação, relacionadas intrinsecamente segundo um princípio unificador. A existência de um princípio unificador proporciona a unidade e homogeneidade do sistema, tornando essencial a convergência de todas as normas do sistema em um único ponto: a norma fundamental, sustentáculo de validade de uma constituição positiva⁷.

Para que o sistema jurídico apresente a uniformidade necessária, os seus elementos devem possuir ordem e coerência. De acordo com o pensamento sistemático de Wilheim Canaris⁸ a unidade do sistema jurídico deve ser evidenciada pela sua adequação valorativa e pela unidade interna. O autor explica que as partes que compõem um sistema, a saber, o sistema jurídico, concatenam-se harmonicamente, todavia, apresentar as ligações existentes entre os elementos não é uma missão simples, uma vez que envolve uma construção permanente. Dessa forma, um dos ofícios mais importantes do cientista jurídico é descobrir as conexões que envolvem os sentidos das normas e dos princípios diretivos, expondo-os de maneira ordenada, a fim de promover uma conjuntura sistemática.

Norberto Bobbio⁹ entende por ‘sistema’ uma totalidade ordenada, um conjunto de entes em que existe certa ordem. Para que se considere uma ordem, é necessário que os entes que a constituem não estejam somente em relacionamento com o todo, mas também num relacionamento de coerência entre si. Ao questionar se um ordenamento jurídico constitui um sistema, cumpre saber se as normas que o compõem estão num relacionamento de coerência entre si, e em que condições é possível essa relação.

Sob este prisma, embasados pela conceituação de sistema, vale buscar sua coordenação com o universo do Direito, sendo conveniente a explicação do professor Geraldo Ataliba¹⁰ quando aduz: “De pouco vale a familiaridade com certas informações, se não se as coordena com o universo do Direito, se não se sabe filiá-las, explicá-las e concatená-las com os fundamentos em geral, e com o todo sistemático

⁷ O jusfilósofo Hans Kelsen evidencia que a norma fundamental constitui a unidade e a pluralidade de normas enquanto representa o fundamento da validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa. In: (Teoria Pura do Direito, 1998, p. 21-22).

⁸ CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 25.

⁹ BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. 10ª ed. Brasília: Ed. UNB, 1997, p.71.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, São Paulo: RT, 1968, p. 21.

onde estão inseridas”, tendo em vista conceber o Direito como um sistema que tem como finalidade, segundo Eurico Santi¹¹, transmitir ao discurso científico uma noção de correção e perfeição formal, o que presume a validade lógico-racional das suas proposições.

A Constituição Federal da República representa o conjunto de normas constitucionais de um determinado Estado e que a ciência do Direito possibilita deduzir que as constituições nacionais reproduzem sistemas jurídicos, erigidos sobre princípios harmônicos e em consonância com os valores consagrados pela respectiva sociedade.

Ainda que a Carta Magna possa ser decomposta em partes, o sistema engendrado por ela é único e deve correlacionar-se com todas as outras partes para se tornar uma unidade. É nesse sentido que argumenta o autor Dirley da Cunha Júnior¹² ao afirmar que toda Constituição deve ser encarada como unidade e como um sistema que privilegia determinados valores.

Diante do exposto, tendo em vista a necessária integração sistemática, fica evidenciado o papel extremamente importante dos princípios, porquanto a Constituição ser também um conjunto de valores sociais, entretanto pelo fato de não tê-lo todos expressos e preenchidos, faz-se necessária a complementação. Dessa forma, os princípios adquirem essa postura diretiva, apontando o rumo para se manter a unidade e a coesão do sistema constitucional.

É sabido que, no sistema constitucional brasileiro, todas as normas possuem o mesmo patamar hierárquico, haja vista estarem todas na Constituição, de maneira que, uma possível e eventual hierarquia existente entre elas dá-se pela relevância do seu conteúdo. Destarte, os conceitos até aqui expostos permitem conceber a ordem jurídica brasileira como um sistema de normas, algumas inerentes ao comportamento em sociedade, outras atinentes à estrutura do mundo jurídico, sendo todas produzidas pelo homem para fomentar e remodelar a conduta no seio da sociedade.

Para fins didáticos, costuma-se diferenciar o Sistema Constitucional Tributário, tratando-o como um subsistema constitucional de extrema relevância, albergado na Carta Magna no Título VI, capítulo I. Sob este prisma, Ataliba¹³ o considera um sistema parcial inserido no sistema constitucional total, não podendo

¹¹ SANTI, Eurico. Lançamento Tributário, São Paulo: Max Limonad, 1996, p.41.

¹² CUNHA JÚNIOR, Dirley da. Curso de Direito Administrativo. 10ª Ed. Salvador: JusPodivm, 2011, p. 37.

¹³ ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: RT, 1968, p. 4.

concebê-lo sem que se estabeleça uma correlação com a sua matriz, a saber, a Constituição.

A Constituição Federal da República primou por tratar da questão tributária de uma maneira diligente, zelosa, instituindo os parâmetros em que a atividade de tributação pode e deve ser realizada, o que evidencia a importância de se estruturar o denominado Sistema Constitucional Tributário.

Eduardo Jardim¹⁴ define o sistema tributário como o “conjunto de normas organizadas harmonicamente no texto supremo, as quais versam matéria tributária e jazem reunidas em torno de princípios fundamentais”. Tal harmonização não se aplica apenas aos tributos, mas também aos princípios constitucionais, permeando-os e vinculando-os ao sistema tributário. Sendo de grande valia ressaltar que o princípio da Capacidade Contributiva, objeto central desta pesquisa, encontra-se amparado no rol de direitos fundamentais, concretizando um dos preceitos mais significativos contidos na Carta Magna, cuja significação deverá ser angariada da totalidade do sistema, mediante conjugação com outras normas jurídicas fundamentais. É exatamente essa harmonia entre as regras diretivas do nosso sistema constitucional tributário e o comando superior da Capacidade Contributiva que passaremos a enfrentar nos capítulos subsequentes deste estudo.

Aliomar Baleeiro¹⁵ explica que o direito constitucional tributário representa “uma parte do Direito Constitucional, a que é tributária pelo objeto a que se refere, porém é constitucional, porque sua tarefa consiste em disciplinar a soberania do Estado em determinado setor- o da atividade tributária”. As normas constitucionais tributárias são consideradas de nível superior à lei, assumindo relevante importância nos países de Constituição rígida e de controle de constitucionalidade exercida por órgãos jurisdicionais.

Por conseguinte, percebe-se que a compreensão do sistema constitucional tributário não está limitada a uma parte da Constituição, mas percorre toda ela, por isso, a existência de outros valores positivos dentro do corpo constitucional deve ser analisada com a profundidade devida, a exemplo dos princípios e direitos fundamentais.

¹⁴ JARDIM, Eduardo. In: Reflexões sobre a Arquitetura do Direito Tributário. 1ª ed. São Paulo: DAG Gráfica e Editorial LTDA, 1988, p. 33.

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 8.

Do ponto de vista da teoria das fontes, o Sistema Constitucional Tributário brasileiro pressupõe um sistema composto de fontes normativas, de maneira hierárquica, reproduzindo a estrutura piramidal que estatui a Constituição como fundamento de validade para diversas outras espécies normativas. Tal construção sistemática confere proteção e segurança jurídicas aos contribuintes, de forma que as prerrogativas concedidas ao Estado para a atividade tributária não sofrem variação e findam por constituir-se como legítima garantia aos cidadãos.

Ao discorrer sobre o Sistema Tributário Nacional, o constituinte outorgou poderes necessários à instituição dos tributos que irão subsidiar as inúmeras prestações estatais estabelecidas. Paralelamente, definiu diversos procedimentos e limites a serem considerados quando da realização da atividade tributária, uma vez que tal atividade estatal restringe a liberdade e o patrimônio dos cidadãos.

Isto posto, fica claro que, além de respaldar os limites estruturais do Estado brasileiro, a Carta Política de 1988 fixou premissas e estabeleceu prerrogativas aos indivíduos, de forma a representar verdadeiros limites ou obstáculos aos poderes do Estado. Convém destacar a diferenciação empreendida pelo autor Edvaldo Brito¹⁶ quanto ao Poder Tributário e o Poder de Tributar. O referido autor declara que o poder tributário seria onipotente, equivalente ao poder constituinte originário¹⁷. Fazendo-se uma analogia, poderia-se equiparar ao poder divino. Já o poder de tributar seria aquele conferido pelo ordenamento jurídico para dispor sobre as regras de transferência do patrimônio do particular para a coletividade.

O poder exercido pelo Estado deve, em um regime de Estado Democrático de Direito, além de amparar e promover os direitos sociais e individuais, não violá-los. O poder exercido pelo Estado e seus agentes é limitado pelo ordenamento jurídico e encontra-se consubstanciado na soberania do povo. De forma que o Estado só age dentro dos limites estabelecidos pelo próprio ordenamento, os quais encontram-se gravados no texto constitucional.

A partir do incremento do protagonismo estatal, ao longo da história, na efetivação e materialização de direitos e liberdades fundamentais cada vez mais amplos, o Estado passou a demandar mais recursos financeiros para fazer frente aos gastos e despesas do aparato estatal. Por conseguinte, a atividade tributária, ao longo

¹⁶ BRITO, Edvaldo. Capacidade Contributiva. In Capacidade Contributiva. Coord. Ives Gandra. Caderno de Pesquisas Tributárias. Vol. 14ª Ed. Resenha Tributária. São Paulo. 1989, p. 321-322.

¹⁷ No mesmo sentido, discorre Roque Carrazza In: CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 490.

de mais de 200 anos, atuou como principal fonte de recursos financeiros para o exercício das atividades estatais, sendo através da tributação, a maneira de se transferir parte do patrimônio dos particulares para os cofres públicos. Nem sempre a tributação ocorreu de forma justa e equânime, o que ensejou diversos movimentos revolucionários registrados na História.

Com o advento do Estado de Direito, a tributação passa a sofrer contenções jurídicas. Sendo, pois, o Estado Democrático de Direito, a forma de estado vigente no Brasil, tem-se que todo o Poder emana da soberania popular e por ela é limitado. A Constituição Federal de 1988 trata do poder de tributar, conferido ao Estado Brasileiro, cujo exercício deve ocorrer dentro das premissas delimitadas pela própria Constituição, garantindo, por exemplo, que o cidadão não tenha o seu patrimônio confiscado de maneira arbitrária, no exercício da competência tributária pelos entes tributantes.

2.2 O PODER DE TRIBUTAR E SUAS LIMITAÇÕES

O autor Ruy Barbosa Nogueira¹⁸ entende que o poder de tributar decorre inevitavelmente da noção de soberania estatal, prerrogativa esta que o Estado exerce sobre o povo do seu território, como um dever de prestação. Considerando a República o tipo de governo alicerçado na igualdade formal dos indivíduos, em que os titulares do poder político desempenham-no, via de regra, de forma representativa, em caráter eletivo e momentâneo, “numa República todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, sem distinção de condições sociais e pessoais¹⁹”.

A predominância da ideia de República é essencial para o exercício da tributação, apesar do princípio republicano estar vivificado em cada artigo da Carta Suprema, fazendo-o emissário de sua mensagem de respeito pelo povo e por seus interesses. Com a instauração da República, os privilégios tributários concedidos a indivíduos, classes ou segmentos da sociedade são abolidos, conduzindo, assim, à noção de igualdade na tributação.

¹⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito tributário: estudo de casos e problemas. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 140.

¹⁹ CARRAZZA (Op.Cit.), p. 67.

É sempre oportuno encarecer que a competência tributária é conferida às pessoas políticas, em última análise, pelo povo, que é detentor por excelência de *todas* as competências e de *todas* as formas de poder. De fato, se as pessoas políticas receberam a competência tributária da Constituição e se esta brotou da vontade soberana do povo, é evidente que a tributação não pode operar-se exclusiva e precipuamente em benefício do Poder Público ou de uma determinada categoria de pessoas. (CARRAZA, 2013, p. 93)

Assim, não se pode conceber que, se o povo atribuiu a competência tributária ao ente político, este venha exercê-lo, inclusive, em desfavor desse mesmo povo, contudo não é tarefa fácil comprovar a afronta ao princípio republicano, embora cediço que tal situação ocorra em nosso ordenamento. Por isso, ao exercer a competência tributária, o ente político deve ter a precaução de observar se está atendendo aos preceitos do princípio republicano.

Luciano Amaro²⁰ explica que as limitações ao poder de tributar não se esgotam aos enunciados contidos na Carta Suprema, podendo ser extraídas também das normas presentes em outros capítulos da Constituição, a exemplo da seguridade social, da ordem econômica, além dos direitos e garantias individuais.

Assim, o exercício do poder de tributar exige o respeito às delimitações balizadoras do campo material de incidência, estabelecido no texto constitucional, além da adequação aos princípios constitucionais tributários, conformando-se aos limites quantitativos delimitados pela Constituição, pelas normas complementares ou até por resoluções do Senado, os quais, em conjunto, irão balizar o exercício do poder de tributar.

Ademais, nenhum poder é concedido desmedidamente, sendo o poder de tributar passível de limitações, as quais previstas em nossa Lei Maior, são consideradas restrições impostas pelo sistema jurídico às entidades responsáveis pelo exercício de tal poder. Dentre as limitações constitucionais, pode-se destacar o conjunto de regras previstas nos artigos 150 a 152 da Carta Suprema, que abrigam os princípios fundamentais do direito tributário, destacando-se a competência tributária, as imunidades tributárias e outros princípios.

2.2.1 Competência Tributária

²⁰ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 130.

Por tributo, tem-se toda “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei (...)”, conforme disposto no art. 3º, do Código Tributário Nacional. A atividade tributária é uma ação realizada por meio de um exercício de poder, dessa forma, para que haja o surgimento da obrigação tributária, prescinde-se da vontade dos sujeitos envolvidos naquela relação jurídica. Isto posto, colige-se que o exercício do poder de tributação exige do ordenamento jurídico uma autorização, a qual é concedida com a designação de diversos limites.

Logo, a Constituição limita o exercício da competência tributária, seja de modo direto, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplina outros direitos, como o de propriedade, o de não sofrer confisco, o de exercer atividades lícitas, o de transitar livremente pelo território nacional etc. A competência tributária já nasce limitada (CARRAZA, 2013, p.580).

Em observância a um dos princípios basilares do direito tributário brasileiro, o princípio da legalidade, somente se pode exercer a competência tributária para instituir tributos, por meio de lei ou instrumento normativo equivalente.

Assim sendo, entende-se por competência tributária a atribuição parcial de poder, derivada da Constituição, para que os entes tributantes fixem tributos, com a finalidade de arrecadar recursos para promover suas respectivas atribuições constitucionais. Em razão da Carta Suprema ter conferido a repartição das atribuições para a instituição de tributos, de maneira clara e exaustiva, tal feito configura-se uma limitação de poder, agindo como uma espécie de restrição ao poder de tributar, haja vista que nenhum ente político poderá invadir ou usurpar a competência de outrem, tampouco ultrapassar a autorização prevista no texto constitucional.

Dá -se, assim, uma repartição de competências tributárias e também, sob uma outra ótica, uma repartição de fontes de receitas tributárias, processos constitucionais que se entrecruzam, embora um não se identifique com o outro, certo que a repartição de competência, temática mais rica, não se limita a uma simples repartição de receitas. Esta se contém naquela ou dela deriva (COELHO, 2012, p.65).

De acordo com o pensamento do autor Sacha Calmon Navarro Coêlho, a competência tributária revela-se como uma divisão do poder de tributar, determinado na constituição, entre os entes políticos. Este poder, que antes era uno, foi repartido e concedido, por meio da competência, a cada um dos entes tributantes.

Outro aspecto que se pode ressaltar no tocante à competência tributária no Brasil relaciona-se com o princípio federativo, pois nas repúblicas organizadas politicamente em forma federada, a distribuição de competências é bastante relevante na instituição do poder de tributar, na medida em que reparte este poder entre as pessoas políticas que convivem na federação. *A priori*, a Constituição não cria tributos, mas atribui competências às pessoas políticas para instituí-los através de lei, baseados no princípio da legalidade da tributação, sendo assim, um Estado federado precisa garantir autonomia financeira para seus entes.

Via de regra, as competências costumam ser classificadas doutrinariamente em privativas e comuns. O critério para esta classificação baseia-se na distribuição pormenorizada pelo texto constitucional. O autor Sacha Calmon²¹ explica que essa classificação resulta de uma premissa adotada pela Constituição Federal de 1988, pautada na distinção entre tributos vinculados e não vinculados, cujo vínculo se opera mediante uma atuação estatal, sendo classificados como tributos vinculados, as taxas e contribuições e tributos não vinculados, os impostos.

A competência para a instituição dos tributos vinculados (taxas e contribuições) é comum, isto é, cabe a todos os entes federados, nos limites da sua atuação. A concessão desse tipo de competência não gera problemas, posto que basta identificar o agente da atuação estatal e, conseqüentemente, o sujeito passivo beneficiado ou que tem acesso ao serviço disponibilizado pelo agente estatal, para verificar qual é o ente tributante competente à instituição e cobrança do tributo.

Paralelamente, no que se refere à competência privativa dos entes tributantes, os fatos geradores do tributo não possuem relação com a atuação estatal. Tal característica poderia ensejar intensas disputas por receitas financeiras entre os entes políticos, todavia, por tratarem de fatos específicos que denotam riqueza, a Carta Magna teve o zelo de descrevê-los e de conceder, de maneira individualizada, a titularidade para estabelecer o respectivo imposto, exatamente para evitar os conflitos de competência.

A natureza atribuída ao instituto da competência tributária provém de uma autorização dada pela Constituição para determinar o tributo, considerando-se que o texto constitucional não descreve os elementos normativos do tributo, mas somente confere o poder indispensável para a sua criação, por meio de lei.

²¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 90.

Dessa forma, está-se diante de uma atribuição precipuamente legislativa, no tocante ao fato de que é autorizada a instituição de tributos ao ente político, através de mecanismos legislativos, descrevendo-se, de maneira abstrata, todos os elementos que constituem a obrigação tributária, tais como a hipótese de incidência, sujeitos e objeto da prestação. Por meio da competência tributária os entes ficam autorizados, mediante procedimentos legislativos, a editarem normas que abranjam os elementos essenciais dos tributos, considerando-o em seus vários aspectos, a saber: pessoal, espacial, quantitativo, material e temporal.

2.2.2 Princípios

Em conformidade com a teoria dos princípios, pode-se considerar a existência de duas espécies normativas: as regras e os princípios, todavia, por ser um assunto que traz consigo uma celeuma doutrinária, não será objeto deste estudo a diferenciação exata das duas espécies.

Denomino “princípio” um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade (DWORKIN, 2010, p. 36).

Ronald Dworkin²² entende que a diferenciação entre regras e princípios é de natureza lógica, sendo ambos voltados à tomada de decisão, entretanto, com orientações distintas. Enquanto as regras seriam aplicáveis, “à maneira do tudo ou nada”, levando em conta se a regra é válida ou não, os princípios seriam padrões que obrigam a sua observação, na medida em que constituem argumentos com base em um sentimento de justiça.

Para Robert Alexy²³ a distinção entre regras e princípios torna-se mais notória nos casos de colisão de princípios e de conflito de regras, uma vez que a cada um destes embates, carece ser dada uma solução distinta. Na hipótese de princípios colidentes, a resolução não se encerra com a identificação imediata de prevalência de um princípio sobre o outro, todavia é determinada por meio da ponderação entre os

²² DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. Tradução e Nelson Boeira. 3ª Ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010, p. 42.

²³ ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. p. 91-94.

princípios, diante das circunstâncias concretas, em razão das quais, um deles irá receber a prevalência, sempre que se verificar aquela situação.

Humberto Ávila²⁴ afirma que vários critérios podem ser utilizados para esta diferenciação, sendo os principais: o caráter hipotético-condicional das regras; a diferença no modo final de aplicação; a diferença na relação entre as regras e entre os princípios e o fundamento axiológico dos princípios.

O primeiro critério, o caráter hipotético-condicional, está assentado na ideia de predeterminação da decisão, considerando que as regras têm uma hipótese e uma consequência já previstas, ao contrário dos princípios. O critério da diferença no modo final de aplicação sugere que as regras sejam aplicadas no sentido “tudo ou nada”, isto é, de modo absoluto, já os princípios devem ser no sentido “mais ou menos”, ou seja, de um modo gradual. Já o último critério, o do fundamento axiológico, funda-se na ideia de que, diferentemente das regras, os princípios, agem como fundamentos axiológicos para a tomada de decisão, em razão do seu caráter amplo e diretivo.

É possível constatar que o princípio é uma norma jurídica de elevada carga axiológica²⁵, com amplo grau de abstração e que estatui deveres e obrigações a serem realizados em níveis variados, conduzindo, ainda, a interpretação de todo o ordenamento jurídico, por constituir-se em motivações fundamentais para a decisão.

Partindo-se de uma análise etimológica do termo princípio, pode-se considerar a ideia de base, fundamento, origem, sendo uma palavra, muitas vezes empregada para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos. Contudo, entende-se que, apesar de encerrarem a ideia de início, não foi com essa acepção que o termo fora utilizado na Constituição, ao discorrer sobre os Princípios Fundamentais, sendo-lhes atribuído uma concepção nuclear, mandamental e diretiva.

Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. (BARROS CARVALHO, 2007, p. 156)

²⁴ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. 13ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 43 e ss.

²⁵ Entende-se por axiologia o ramo da Ciência Filosófica que pretende estudar os valores predominantes na sociedade, tais como verdade, justiça, bem, mal, compreendendo o sentido moral.

Em determinados momentos o princípio irá conter uma ordem expressa, clara e determinada, em outros, estará implícito na norma constitucional, levando a realização de um esforço indutivo para concebê-lo. Porém, tal fato não significa que haja supremacia de uns princípios sobre outros, mas poderia se considerar uma certa primazia devido ao conteúdo intrínseco que representam para a ideologia do intérprete, dando azo à diferenciação entre princípios e sobre-princípios, os quais não serão abordados neste estudo.

Para Roque Carrazza²⁶ o princípio é a “*pedra angular* de qualquer sistema”, onde as várias partes formadoras do todo, se equilibram reciprocamente, cuja coesão entre elas é fruto da atuação dos princípios, que agem como alicerces da construção jurídico-normativa, espalhando-se por diferentes normas a fim de promover a compreensão, a inteligência e a harmonia do sistema normativo.

Segundo nos parece, princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam. (CARRAZZA, 2013, p. 39)

Assim, torna-se impensável conceber o direito sem considerar os seus princípios basilares, os quais, em conjunto com as normas, formam um composto harmônico e unitário, devendo ser considerado ao buscar interpretar as normas do ordenamento jurídico, sem haver dissociação dos princípios.

Dito isto, ressalta-se que a influência dos princípios pode ser percebida na interpretação e aplicação dos mandamentos constitucionais, posto que há de prevalecer a interpretação que mais se alie ao princípio relacionado. Também não se pode deixar de observar qual o sentido atribuído ao texto constitucional pelo legislador, cuja análise normativa só será exitosa se houver amparo na principiologia.

(...) o intérprete é conduzido aos patamares dos princípios jurídico-constitucionais, que, mais do que simples regras de comando, “são ideias-matrizes dessas regras singulares, vetores de todo o conjunto mandamental, fontes de inspiração de cada modelo deontico, de sorte a operar como verdadeiro critério do mais íntimo significado do sistema como um todo e de cada qual das suas partes” (TEMER, Michel *apud* CARRAZZA, Idem, p. 42-43).

²⁶ CARRAZZA, (Op. Cit), p. 37.

Desse modo, percebe-se que os princípios se constituem como limitações ao poder de tributar, porquanto atuam na orientação e imposição de diretrizes ao exercício da competência tributária dos entes políticos, firmadas na Constituição, cuja inobservância torna ilícita a prática do ato pelo ente tributante.

Por refletir a ideologia contida na Carta Magna, os princípios constitucionais devem ser os parâmetros eleitos pelo intérprete para atuar na direção e interpretação, cuja identificação do princípio a reger o tema, deverá partir do mais genérico para o mais específico, sendo sempre respeitados.

Além dos princípios constitucionais gerais, que também são aplicados na atividade tributária, existem, igualmente, os princípios que são específicos da área tributária, os quais constituir-se-ão objeto de análise.

O primeiro princípio a ser examinado é o Republicano.

2.2.2.1 Princípio Republicano

Roque Carrazza²⁷ ao definir República afirma que é “o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”.

Distanciando-se da noção de Monarquia, em que os poderes supremos eram concedidos a uma única pessoa, de maneira vitalícia e os privilégios do monarca figuravam acima dos interesses do povo, a ideia de República vem apresentar uma forma de governo em que a coletividade é representada por uma pessoa que age como seu mandatário jurídico em um período predeterminado.

O art. 1º da Constituição Federal de 1988 proclama a origem popular do poder ao instituir a democracia representativa, cujo preceito afirma que todo poder emana do povo que o exerce, de forma indireta, por meio dos seus representantes eleitos e, de forma direta, nos termos previstos no art. 14 da Carta Política²⁸.

Assim, o princípio republicano repousa na democracia e na igualdade, posto que não se alia à ideia de privilégios de nascimento, desconhecendo foros de nobreza e não admitindo a aplicação da lei em benefícios de uns, sem que haja para isso, uma

²⁷ CARRAZZA, (Op. Cit), p. 66.

²⁸ Art. 14: A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante: I - plebiscito; II - referendo; III - iniciativa popular.

correlação lógica entre o aspecto diferencial e o tratamento desigual ofertado em razão daquela peculiaridade.

O princípio Republicano busca evidenciar a noção de que todos os cidadãos são dotados da mesma dignidade social e são iguais perante a lei, sem distinção de condições pessoais e sociais²⁹. Dessa forma, não há mais a sujeição aos regramentos impostos pelo “Príncipe”, que atuava como uma figura externa, alheia aos principais destinatários das normas: o povo. Agora, o ordenamento jurídico passa a ser concebido com o intuito de atender a finalidade pública, levando em conta as características, necessidades e anseios dos variados segmentos da sociedade.

Considerando que este princípio veda a concessão de vantagens tributárias baseadas em privilégios de pessoas ou classes de pessoas, os tributos devem ser instituídos e arrecadados sem ferir o equilíbrio entre os direitos do Estado e os direitos dos cidadãos, haja vista que a prerrogativa de arrecadar, conferida ao poder público não pode ensejar em abusos face aos contribuintes.

É fácil perceber que o princípio republicano conduz ao princípio da generalidade da tributação, tendo em vista que a carga tributária passa a atingir a todos, de forma que o custo econômico que o contribuinte tenha que suportar seja igual aos demais que se encontrem na mesma situação jurídica, sendo-lhes, assim, oferecido o mesmo tratamento tributário. Em outras palavras, o princípio republicano impõe que todos os indivíduos que praticam o fato gerador tributário devam ser tributados com igualdade.

2.2.2.2 Princípio da Igualdade

O Princípio da Igualdade representa o mais amplo dos princípios constitucionais presentes no ordenamento jurídico brasileiro moderno. Alicerçado no art. 5.º do texto constitucional, *caput*, estabelece a igualdade formal, consagrando que todos os indivíduos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza.

O princípio da igualdade interdita tratamento desuniforme às pessoas. Sem embargo, consoante se observou, o próprio da lei, sua função precípua, reside exata e precisamente em dispensar tratamentos desiguais. Isto é, as normas legais nada mais fazem que discriminar situações, à moda que as pessoas compreendidas em umas ou em outras vêm a ser colhidas por regimes diferentes. Donde, a algumas são deferidos determinados direitos e

²⁹ CARRAZZA, (Op. Cit), p. 67.

obrigações que não assistem a outras, por abrangidas em diversa categoria, regulada por diferente plexo de obrigações e direitos (BANDEIRA DE MELLO, 2000, p. 8).

Com base nesse princípio fica vedado o tratamento desigual, porém, em alguns casos, o tratamento desigual encontra argumento de validade na Constituição de forma fundamentada e em proveito daqueles que menos têm.

É evidente que o Estado, para praticar a atividade estatal e atender às inúmeras necessidades da coletividade, carece de recursos, constituindo uma das suas atividades a de arrecadar valores monetários a fim de obter subsídios financeiros para subsidiar a sua atuação, cuja principal fonte recai sobre os tributos.

A igualdade perante a lei consiste na obrigação de aplicar as normas jurídicas gerais aos casos concretos, de acordo com o que eles estabelecem, ainda que delas resulte uma discriminação, caracterizando a igualdade puramente formal, enquanto a igualdade na lei exige que, nas normas jurídicas, não existam distinções que não sejam abrangidas na Constituição.

Sabe-se que o Estado não pode intervir para garantir privilégios à determinada classe de indivíduos, pois, seu fundamento assenta-se na igualdade jurídico-formal, no plano político de caráter puramente negativo, objetivando a abolição dos privilégios, isenções de caráter pessoal.

A igualdade formal refere-se ao Estado considerado sob sua natureza formal e resultado da concepção política do Estado de Direito, o qual é baseado na lei igual para todos. Nesse sentido, discorre a jurista Cármen Lúcia Antunes Rocha³⁰ que a igualdade entre os indivíduos, desenhada pela lei, não é suficiente, se não for respeitada, seguida e para isso, necessita estar cingida de instrumentos aptos a transformá-la num princípio efetivo.

Já a igualdade material traduz-se em perceber a realidade, investigando as diferenças existentes entre os indivíduos menos favorecidos por algum aspecto social, econômico ou político, para então criar leis de conteúdo essencial que os favoreçam, e, desta forma promover o alcance do nível de igualdade das classes sociais e econômicas favorecidas pelo sistema.

Mas a isonomia, com relação ao Direito Tributário, deve ser formulada também, necessariamente, de maneira positiva. (...) A questão torna-se tanto mais importante quanto se sabe que, na ordem dos fatos, a

³⁰ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. O princípio constitucional da igualdade. Minas Gerais: Editora LÊ, 1990, p. 39.

desigualdade econômica é dado inegável, com ela convive e dela se alimenta o sistema capitalista, suporte e estrutura do atual regime jurídico (COELHO, 2012, p. 255).

Face à substancial importância que o princípio da igualdade possui para o Direito Tributário, apesar de estar previsto de forma geral no *caput* do art. 5º da Carta Magna, o legislador constituinte optou por reiterá-lo no art. 150, inciso II, que inaugura a seção das limitações ao poder de tributar. Deixando evidenciado, por meio da repetição legislativa, um reforço ao princípio da igualdade na seara tributária.

Um dos balizadores para o tratamento diferenciado que respeita o princípio da igualdade está na observância de outro princípio: o da capacidade contributiva. Na situação em que o contribuinte apresentar maior capacidade contributiva, este deverá ser tratado de maneira desigual. Isso é igualitário, isso é aplicar essa igualdade e é a única regra de discriminação prevista na Constituição.

Roque Carrazza, apoiando-se nas lições de Celso Antônio Bandeira de Melo, afirma que

À lei tributária, portanto, é dado desigualar situações, atendendo a peculiaridades de classes de contribuintes, mas só quando haja uma *relação de inerência* entre o elemento diferencial e o regime conferido aos que se incluem na categoria diferenciada (CARRAZZA, 2013, p. 484).

O que o legislador constituinte originário preconiza é a observância do princípio da igualdade tributária ao vedar que o legislador tributário estabeleça tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente. Em verdade, ainda que não houvesse a previsão do art. 150, inciso II da CF/88, o *caput* do art. 5º seria suficiente para que o princípio da igualdade revelasse sua força impositiva e atuante na interpretação das normas tributárias.

José Artur Lima Gonçalves³¹ ressalta que para se averiguar se houve ou não uma ofensa ao princípio da igualdade, em matéria tributária, faz-se necessário analisar a regra matriz de incidência tributária nos seus cinco aspectos (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo), apontando qual o elemento discriminado pela norma a ser analisada, verificando se há conexão entre a discriminação e a diferença de tratamento dado, bem como deve-se observar se há uma relação de subordinação e adequação coerente entre a discriminação ocorrida e os princípios constitucionais.

³¹ GONÇALVES, José Artur Lima. Isonomia na norma tributária. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 75.

A Constituição tem como função propiciar aporte ao Estado para o alcance do bem comum. Assim, a tributação não pode ser imposta sem critérios, visto que deve alcançar a todos com isonomia e justiça. O sacrifício econômico suportado pelo contribuinte, quer seja pessoa física ou jurídica, deve ser igual para todos os que se encontram na mesma situação jurídica, garantindo uma tributação justa.

2.2.2.3 Princípio da Legalidade

Este princípio corolário do art. V do Diploma Excelso representa um dos pilares mais relevantes do direito tributário, consagrando dois valores proeminentes para a sociedade brasileira: a segurança jurídica e o princípio democrático.

De acordo com o inciso I do art. 150 da CF fica vedado exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça. No Estado Democrático de Direito, a instituição e cobrança de tributos estão limitados pelo princípio da legalidade, visto que não há relação tributária sem a existência de uma fonte primária baseada na lei.

O Estado de Direito limita os poderes públicos, isto é, concretiza-se numa proibição de agir em desfavor das pessoas. Por isso, nele, para a melhor defesa dos direitos individuais, sociais, coletivos e difusos, a Constituição vincula, não só o administrador e o juiz, mas o próprio legislador. De fato, tais direitos são protegidos também diante da lei, que deve se ajustar aos preceitos constitucionais (CARRAZZA, 2013, p. 271)

Resta evidente que o enfoque quantitativo do tributo deve vir indicado na lei, seja por meio da estipulação de um valor fixo, da fixação de uma base de cálculo e de uma alíquota, da definição de uma tabela, ou de qualquer outra forma capaz de promover critérios para a apuração do montante devido. Se é pela lei que se estabelece o *quantum debeat*, apenas por meio da lei se poderá aumentá-lo, redefinindo seu valor, modificando a base de cálculo, majorando a alíquota.

O princípio da legalidade originariamente cingia -se a requerer lei em sentido formal, continente de prescrição jurídica abstrata. Exigências ligadas aos princípios éticos da certeza e segurança do Direito, como vimos de ver, passaram a requerer que o fato gerador e o dever tributário passassem a ser rigorosamente previstos e descritos pelo legislador, daí a necessidade de tipificar a relação jurídico- tributária (COELHO, 2012, p. 203).

Nesta senda, o princípio da legalidade promove a segurança ao cidadão contribuinte, pois leva o ente tributante a observar todos os aspectos atinentes ao fato

gerador da exação tributária, indo além de uma simples autorização do legislador para a cobrança do tributo, passando a observar se a situação concreta reflete a situação hipotética prevista na lei. Assim, fica a Administração pública impossibilitada também de cometer arbítrios ou alterações da carga tributária sem que haja respaldo legal para essa atuação, prevenindo danos à sociedade.

Assim a legalidade tributária pressupõe, pois, reserva absoluta de lei em sentido formal, na medida em que exige que os tributos sejam instituídos, não somente com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei. Só ela pode dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva, quais sejam: material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo.

Ao reforçar a competência exclusiva do Poder Legislativo para criar ou aumentar tributos, a Constituição Federal consagra a ideia de autotributação, a qual se evidencia pelo consentimento da sociedade em suportar os tributos e pela estrita vinculação à lei, motivo pelo qual fala-se em Princípio da estrita legalidade.

Percebe-se que a lei, para o Direito Tributário, exerce um papel de extrema importância para disciplinar questões atinentes à instituição e extinção de tributos, sendo a fonte formal, por excelência, de produção das normas tributárias, abaixo apenas da Constituição.

O *tipo tributário* (descrição material da exação) há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica. A lei deve, pois, estruturá-lo em *numerus clausus*, ou, se preferirmos, há de ser uma *lei qualificada* ou *lex stricta*. Em síntese, tudo o que é importante em matéria tributária deve passar necessariamente pela lei da pessoa política competente (CARRAZZA, 2013, p. 284).

Comparando o tipo penal ao tipo tributário, Sacha Calmon Coelho³² evidencia que o tipo tributário pode ser ainda mais rígido que o tipo penal, uma vez que este concede ao juiz o arbítrio de definir a sanção, enquanto que, na seara tributária, cabe apenas a aplicação da lei, com seus critérios de quantificação definidos.

O princípio da legalidade estrita desponta como primordial mecanismo de apresentação e garantia da justiça fiscal, na medida em que se conjuga com a noção de certeza do direito e da segurança jurídica ao contribuinte. Assim, com fundamento na estrita legalidade os elementos tributários necessários para a definição do fato impositivo serão definidos pela lei tributária, restando proibido ao Poder Judiciário o

³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 220.

uso de analogia, como também o emprego da discricionariedade pela Administração Pública.

O autor Alberto Xavier³³, em contrapartida, explica que atrelar o princípio da legalidade a uma mera referência de reserva legal é, de certa forma, mitigar a acepção desse princípio, visto que este não se limita apenas a isso, sendo, a reserva absoluta de lei, uma exigência estabelecida na Constituição. Desse modo, a reserva absoluta, prescrita pelo princípio da legalidade torna a lei tributária uma lei estrita, que oferece o critério para a decisão do caso concreto, determinando todos os elementos do tipo tributário.

Em razão da observância ao princípio da legalidade, as autoridades fazendárias sujeitam-se ao rigor da lei e possuem somente o dever de lançar e arrecadar tributos nos casos previstos. Dessa forma, situam-se no patamar de igualdade, Fazenda Pública e contribuintes, haja vista a submissão de ambos à lei.

2.2.2.4 Princípio da vedação ao confisco

A Constituição Federal³⁴ estabelece a proibição de se utilizar o tributo com efeito confiscatório (art. 150, IV), isto é, impedindo que o Estado se aposses dos bens do cidadão, o que representa, também, uma limitação ao poder de tributar do Estado, de forma que o caráter confiscatório do tributo venha a ser analisado, conjuntamente, em face da carga tributária resultante dos tributos.

Devido ao caráter lacônico do preceito em tela, abre-se espaço para diversas interpretações, contudo, a doutrina tem afirmado que o tributo será considerado confiscatório quando “exceder a capacidade contributiva sem, todavia, ofertar critérios objetivos para a sua verificação³⁵”.

Dado o fato de que os tributos, em especial os mais onerosos, implicam transferências compulsórias dos recursos do cidadão para o Estado, contanto que essa transferência se opere dentro dos limites autorizados pelo texto constitucional, a tributação considera-se justa e legítima, não resultando em efeito de confisco.

³³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 18.

³⁴ Art. 150, IV, da CF: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV – utilizar tributo com efeito de confisco (...)”.

³⁵ SABBAG (Op. Cit.) p, 430.

O que a Constituição intentou, ao estabelecer este princípio, não foi conceder proteção à propriedade privada, de maneira absoluta, contra a incidência tributária, o que se pretende é evitar que, através do tributo, o Estado limite a riqueza privada.

O princípio da vedação ao confisco não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do *legislador* e é, além disso, preceito dirigido ao *intérprete* e ao *julgador*, que à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco (AMARO, 2017, p.172).

A problemática reside na delimitação de até onde se pode avançar sobre o patrimônio do contribuinte, sem que o tributo configure confisco, além de estabelecer qual o limite máximo de ônus que se pode impor sobre a situação tributável, devendo-se, para todas as situações, utilizar-se dos parâmetros da razoabilidade.

2.2.3 Imunidade Tributária

Além da competência, uma outra forma de limitação ao poder de tributar é por meio da definição expressa na Constituição Federal acerca das hipóteses em que se recai a imunidade tributária. Hugo de Brito Machado³⁶ esclarece que “a imunidade impede que a lei defina como hipóteses de incidência tributária aquilo que é imune”, isto é, para o autor, a imunidade representaria uma limitação da competência tributária.

Compartilhando do mesmo entendimento, Roque Carrazza³⁷ explica que as imunidades podem ser entendidas como um fenômeno de caráter constitucional que define, de maneira expressa, as situações que se encontram fora da esfera da competência tributária dos entes políticos. Sendo assim, para o autor, as imunidades tributárias seriam normas negativas, na definição dos limites da competência tributária.

Nesta senda, discorre Luciano Amaro que

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo (AMARO, 2017, p. 178).

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. Rev e Atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 300.

³⁷ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 814-815.

O fundamento das imunidades assenta-se na preservação de valores considerados extremamente relevantes pela Carta Magna de 1988, tais como o princípio federativo, a liberdade de expressão, de religião, a atuação de certas entidades, etc fazendo com que a capacidade econômica do contribuinte seja ignorada face à não incidência de tributabilidade ou da existência de situação que o considere imune.

De maneira clara e objetiva Amaro³⁸ define a imunidade tributária como sendo uma técnica legislativa dotada de simplicidade, em que se estabelece a exclusão de certas situações do campo tributável, para que não incida qualquer gravame fiscal sobre elas. Para o autor, a imunidade tributária não seria uma derrogação ou “amputação” do poder de tributar, visto que, nessas situações, o próprio poder de tributar não existiria.

Por força da norma constitucional que define as competências tributárias, descrevendo algumas situações que ficam fora do alcance do poder de tributar, ou seja, hipóteses de imunidade, considera-se que a diferença básica entre imunidade e isenção reside na competência. Enquanto a imunidade exerce influência no plano de definição da competência, a isenção atua no campo de exercício de competência.

Comungando do mesmo entendimento, os autores Antônio Roque Carrazza³⁹ e Paulo de Barros Carvalho *apud* Carrazza (*loc.cit*) afirmam que a regra imunizante atua na delimitação da competência tributária outorgada aos entes tributantes, fazendo com que a esfera de atuação seja definida tomando por base a imunidade estabelecida. Dessa forma, por vontade do legislador constituinte, algumas pessoas foram excluídas do alvo da tributação, sendo alcançadas pelo manto da imunidade.

Portanto, como quer este autor, as normas constitucionais que tratam das *imunidades tributárias* fixam a *incompetência* das pessoas políticas para incidir a tributação sobre determinadas pessoas, seja pela natureza jurídica que estas têm, seja porque realizam certos fatos, seja, ainda, por estarem relacionadas com dados bens ou situações (CARRAZZA, 2013, p. 815)

A doutrina tradicional, que tem por um dos representantes Aliomar Baleeiro⁴⁰, classifica as imunidades, em função do seu alcance, sendo objetivas, quando atingem

³⁸ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 178-179.

³⁹ CARRAZZA, (Op. Cit) p. 819.

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 107.

coisas, subjetivas, quando atingem pessoas e mistas. Todavia, Roque Carrazza⁴¹ defende que a “imunidade é sempre subjetiva, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações”, sendo assim o autor se posiciona contrário ao entendimento clássico.

José Willson Ferreira Sobrinho *apud* Carrazza (*op. cit.*) assevera que existem dois papéis atribuídos à norma imunizante. Um que se refere à fixação da competência tributária e outro que confere ao ente competente tributário, uma espécie de direito público subjetivo, na medida em que concede ao sujeito imune o direito referido.

Tal entendimento também é esposado por Regina Helena Costa⁴² ao declarar que a imunidade tributária representa uma exceção ao princípio da generalidade da tributação, o qual considera que o dever de tributar recai sobre todos os que realizam determinada situação de fato, sem distinção. Ademais, a autora enfatiza que a ausência de previsão da regra imunizante tornaria as pessoas, as situações e os bens passíveis de serem tributados pelos entes competentes.

Em relação ao objeto das normas imunizantes, o autor Roque Carrazza⁴³ revela uma mudança em seu posicionamento, afirmando que outrora já havia defendido a tese de que as imunidades tributárias se referiam, somente, aos impostos, contudo, atualmente reconhece que a Carta Suprema estende o seu manto imunizante para abranger também as taxas e contribuições.

Do art. 150, inciso VI da Carta Magna, extrai-se a primeira das imunidades, a intitulada imunidade recíproca, que diz respeito à imunidade das entidades políticas. Pelas lições de Roque Carrazza⁴⁴, compreende-se que as imunidades recíprocas derivam do respeito ao princípio federativo, bem como da observância ao princípio da isonomia, estabelecendo-se a igualdade entre as pessoas políticas integrantes da federação e impedindo que os entes políticos cobrem tributos uns dos outros.

Partindo da premissa de que o patrimônio, as rendas e os serviços das pessoas políticas servem como instrumentos para a promoção das suas finalidades institucionais, a autora Misabel Derzi⁴⁵ defende que o fundamento da imunidade

⁴¹ CARRAZA, (Op. cit.), p. 818.

⁴² COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 51.

⁴³ CARRAZA, (Op. cit.), p. 828.

⁴⁴ CARRAZA, (Op. cit.), p. 83.

⁴⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imunidade Recíproca, o Princípio Federal e a Emenda Constitucional nº 3 de 1993. RDTributário 62/72-98, São Paulo, Malheiros Editores, 1995, p. 89.

recíproca reside na supremacia do interesse público. Assim, a imunidade se dá em razão das atividades típicas dos entes políticos, de forma que não se aplica a eventuais atividades econômicas realizadas em regime de livre concorrência, regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel (Art. 150, §3, CRFB).

Leandro Paulsen⁴⁶ ressalta que a imunidade recíproca é imutável, não podendo ser atingida nem mesmo pelo Poder Constituinte Derivado. Porquanto o preceito constitucional (artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal) só faz menção expressa a imposto, a imunidade recíproca não atinge outras espécies tributárias, como taxas e contribuições.

Convém destacar a disposição constitucional⁴⁷ que estende essa imunidade às autarquias e às fundações mantidas pelo poder público, bem como às empresas públicas e sociedades de economia mistas, que sejam consideradas delegatárias de serviços públicos. A Carta Magna teve o zelo de determinar as circunstâncias em que o Estado, ao exercer atividade no âmbito econômico, estaria competindo em igualdade de condições, e, assim não estaria submetido à imunidade recíproca, em respeito à lealdade concorrencial, não devendo gozar de quaisquer privilégios decorrentes da sua soberania.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal⁴⁸, em interpretação extensiva, concedeu imunidade às empresas públicas e sociedades de economia mista delegatárias de serviço público, em regime de monopólio, a exemplo dos Correios e Telégrafos, entendendo que, nessas situações, o ente público não estaria atuando na economia, e sim, buscando cumprir as suas finalidades institucionais.

O art. 150, inciso VI, alínea “b”, CF, contempla a imunidade religiosa, concernente aos templos de qualquer culto, referindo-se a tudo que seja ligado ao culto religioso, o que reafirma o princípio da liberdade de crença e prática religiosa. Hugo Machado⁴⁹ explica que tal imunidade não se deve resumir ao “seu alcance, de sorte

⁴⁶ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 6ª Ed. Rev. Atual. Ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p.87.

⁴⁷ Art. 150, §2º *in verbis*: A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

⁴⁸ Cf. STF, Tribunal Pleno, Rel. p/Acórdão Ministro MENEZES DIREITO, ACO 765, 2009.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. Rev e Atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 304.

que o tributo constitua um obstáculo, nem se deve ampliá-lo, de sorte que a imunidade constitua um estímulo à prática do culto religioso”. Ademais, a imunidade religiosa apenas compreende o patrimônio, a renda e os serviços correlacionados com as finalidades essenciais.

A imunidade dos partidos políticos, dos sindicatos e das instituições educacionais ou assistenciais sem fins lucrativos, vem estabelecida na alínea “c” do supramencionado artigo. Aliomar Baleeiro⁵⁰ esclarece que “Instituição de educação não significa apenas a de caráter estritamente didático, mas toda aquela que aproveita à cultura em geral, como o laboratório, instituto, centro de pesquisas, o museu”, entre outros. Muito embora o inciso VI faça menção aos impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços”, a interpretação dada pelo STF é no sentido de que todos os impostos sejam beneficiados.

Antônio Roque Carrazza⁵¹ lembra que também fazem parte do rol de instituições assistenciais, aquelas de previdência privada, conhecidas como “fundos de pensão” em razão da sua natureza e finalidades, além de não possuírem fins lucrativos, atenderem ao requisito da universalidade e visarem ao interesse público.

O texto constitucional estipula os requisitos materiais para o gozo dessa imunidade, fazendo referência, implicitamente, à lei complementar para definição das condições a serem atendidas, por força do art. 146, II, da CF⁵². Ressalte-se que, para fins de concessão da imunidade, é necessário que os serviços prestados por essas instituições estejam relacionados com seus propósitos institucionais, preencham os requisitos estabelecidos no art. 14 do Código Tributário Nacional e não possuam fins lucrativos.

Mais: a imunidade não cai por terra ainda que, das atividades econômicas, venha a resultar *lucro*. Basta que “o patrimônio, a renda e os serviços” sejam relacionados com as “finalidades essenciais” destas pessoas. O que não pode haver- agora, sim- é a distribuição do lucro aos fundadores, dirigentes ou administradores. (CARRAZZA, 2013, p. 900)

Finalizando o rol das imunidades constitucionais, tem-se o disposto no art. 150, inciso VI, alínea “d” que trata da imunidade sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão. Cristalina é a proteção constitucional à liberdade de

⁵⁰ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 213.

⁵¹ CARRAZZA (Op. Cit.) p. 898.

⁵² Art. 146. Cabe à lei complementar:

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

expressão e pensamento, as quais consubstanciam a liberdade de imprensa. Tal imunidade, para ser real, deverá abranger todo o material necessário à produção do livro, jornal ou periódico, não se atendo apenas à um exemplar, mas a todo o conjunto.

A concessão dessa imunidade, privilegiando a liberdade de pensamento, contribui para a promoção cultural e o incremento da educação, razão pela qual a Carta Magna atribuiu meios para a proteção e divulgação das ideias ao proibir a cobrança de quaisquer impostos sobre os materiais referidos. Todavia, Carrazza⁵³ esclarece que apenas os livros que se prestam a veicular ideias, conhecimentos, agindo como *veículos do pensamento* estão alcançados pela imunidade.

Diante de todo o exposto acerca das imunidades tributárias, o aspecto caracterizador principal da imunidade está assentado no fato de que esta representa uma delimitação expressa da competência tributária. Caso contrário, os sujeitos, os bens ou a situação, estariam submetidos à tributação. Assim, a imunidade constitui uma norma que reduz os efeitos da atribuição da competência tributária, em determinadas situações.

3 JUSTIÇA FISCAL E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

3.1 A JUSTIÇA E O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Não há como falar do Princípio da Capacidade Contributiva sem tratar da justiça fiscal, haja vista serem dois temas intrinsecamente ligados, numa relação simbiótica. Porém o que vem a ser a justiça fiscal? Do que ela trata? De quais ferramentas se utiliza para alcançar seus objetivos? Antes de adentrar nesses questionamentos, faz-se necessário expor um panorama histórico para desenvolvimento da análise acerca da justiça fiscal e a tributação.

Tarefa complexa é estabelecer a definição da ideia de justiça, a qual remonta desde os tempos longínquos da história da humanidade. Tal dificuldade se assenta no fato de ser um conceito abstrato, subjetivo e variável que se modifica em função do momento histórico, da cultura, dos costumes, do juízo de valor coletivo e individual. Apesar da dificuldade de conceituação, é indiscutível que há uma raiz imutável da

⁵³ CARRAZZA (Op. Cit.) p. 911

justiça baseada num valor transcendental e supremo que visa a igualdade dos indivíduos, buscando oferecer-lhes exatamente o que é devido.

Elemento integrante e indissociável do Direito, a justiça assume um dos temas mais discutidos pelos mais famosos jusfilósofos, a exemplo de Platão, Sócrates, Aristóteles, Kant, que dedicaram a vida a estudar o cerne da ética, da moral e da justiça. Cumpre destacar a contribuição de Aristóteles, que toma a sociedade como parâmetro ao classificar a justiça nos subtipos justiça distributiva e justiça retributiva.

A primeira refere-se à distribuição equânime dos bens entre os componentes da sociedade política, ou seja, busca “dar a cada um o que é seu”. Já a justiça retributiva consiste na cominação e aplicação de sanções às condutas humanas que se revelem contrárias às exigências da justiça distributiva, seja de forma omissiva, não distribuindo a alguém o que é seu de direito, seja de maneira comissiva, privando voluntariamente alguém do que lhe pertence. Em outras palavras: consiste na correção ou ajuste da situação prática com vistas à sua adequação aos ideais da justiça distributiva.

Avançando nos capítulos da História, percebe-se que o ideal de justiça permeia vários momentos e conceitos históricos e o Estado Democrático de Direito, fruto da expressão da vontade da coletividade que o compõe, baseia-se numa ordem jurídica, cuja essência está pautada na justiça, pois sem ela corre o risco de se tornar um instrumento inútil e arbitrário. Nesse ínterim discorrem Tipke e Yamashita⁵⁴ que as Constituições dos Estados de Direito tomam como premissa a possibilidade de reconhecer o que é justo e o injusto, o que só é permitido se não houver dissociação da ideia de Ética.

A ideia do Estado Democrático de Direito, da forma como é atualmente conhecido, decorre de um extenso processo de evolução na organização das sociedades ao longo dos séculos. Origina-se dos antigos povos gregos, cujos pensadores refletiram sobre a melhor forma de organização da sociedade para o atendimento do interesse comum.

Refere-se a um Estado em que há a observância e o respeito pelos direitos humanos e garantias fundamentais, promovendo a proteção jurídica dos direitos individuais e coletivos, bem como dos direitos sociais e políticos. No Estado Democrático de Direito os dirigentes devem respeito ao que é previsto nas leis,

⁵⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 21.

respeitando e cumprindo seus estatutos, além disso, as ações governamentais não podem contrariar as previsões legais, o que resulta em limitação do poder de decisão e na proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Lenio Streck⁵⁵ explica que à medida que a Constituição surge como fundamento de validade (superior) do ordenamento, consolidando a própria atividade político-estatal, a jurisdição constitucional desponta representando “a condição de possibilidade do Estado Democrático de Direito”.

Nesse contexto, a Constituição Federal de 1988 se apresenta como o diploma legal que consolidou os direitos fundamentais individuais e firmou-se como a Constituição Cidadã, em razão da sua forma e matéria, avançando bastante rumo à democracia moderna e incorporando em seu preâmbulo a noção de Estado Democrático de Direito como o garantidor do efetivo exercício dos direitos civis, sociais, liberdades e outras garantias.

O Estado passa a ter como objetivo garantir liberdades civis, direitos e garantias fundamentais, além dos direitos humanos, mediante a devida proteção jurídica. A Carta Magna de 1988, em seu preâmbulo, estabelece a figura do Estado Democrático de Direito como garantidor desses direitos e liberdades, além de promover e respeitar a separação de poderes, apoiando-se na teoria tripartite inaugurada por Montesquieu.

Alexandre de Moraes⁵⁶ afirma que Estado Democrático de Direito seria o “caracterizador do Estado Constitucional, significando que o Estado se rege por normas democráticas, com eleições livres, periódicas e pelo povo, bem como o respeito das autoridades públicas aos direitos e garantias fundamentais”.

Assim, o Estado Democrático de Direito caracteriza-se pela vinculação dos direitos fundamentais à finalidade essencial de respeito à dignidade humana. Cumpre destacar que a Constituição Federal uniu os ideais do Estado Social aos fundamentos do Estado Democrático de Direito, o qual inaugura os direitos de terceira e quarta geração, a exemplo dos direitos difusos, coletivos, transindividuais, direito à democracia, pluralismo político etc.

Nessa esteira, convém ressaltar que as ações estatais devem estar estreitamente ligadas aos preceitos da Justiça, já que esta representa um dos mais expressivos fins do

⁵⁵ STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição Constitucional e decisão jurídica*, 3ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 37.

⁵⁶ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 25ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 06.

Direito. Sendo a tributação um das formas que o Estado utiliza para angariar recursos financeiros, nada mais salutar à sociedade que sejam implementadas práticas de cobrança justa dos tributos.

O autor português Luiz Casalta Nabais⁵⁷ defende a ideia de que o Estado contemporâneo é um Estado Fiscal, suportado principalmente pelos impostos, e que este tributo decorria de um dever fundamental, de forma que não poderia ser considerado um sacrifício para os contribuintes, e nem como fruto de uma relação de poder instituída pelo Estado. Segundo o autor, o imposto não pode ser considerado

nem como um *mero poder* para o estado, nem simplesmente como um *mero sacrifício* para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado (NABAIS, 2004, p. 185).

Sob essa perspectiva, o dever fundamental de pagar impostos contribuiria para enfatizar o caráter solidário do tributo, já que o Estado carece dos meios (recursos financeiros de origem tributária) para realizar suas diversas atividades (prestações sociais) e o cumprimento deste dever estaria ligado ao sentido de cidadania fiscal. Por oportuno, ressalte-se que Nabais enfatiza a tese de que o dever fundamental é de pagar impostos e não tributos, haja vista o sistema constitucional tributário português priorizar as receitas de impostos em várias passagens da sua legislação.

Ao discorrer sobre a teoria de Nabais acerca do dever fundamental de pagar impostos e a divergência doutrinária sobre considerar o tributo um mecanismo de poder ou o fruto do exercício da competência atribuída pela Constituição, Leonardo Giannetti⁵⁸, elucida a questão ao afirmar que

É certo que o fato de o Estado ser suportado por tributos não retira a importância do controle do destino da receita, ou seja, o controle dos gastos. (...). Não há dúvida que essa nova visão impõe ao Estado compromissos junto à sociedade, entre os quais o de tratar os cidadãos como iguais. (...). De qualquer forma, o tributo não deixará de ser visto como um dever fundamental apenas porque a receita decorrente não foi utilizada (ficou “no caixa” do Governo) ou foi mal utilizado. Em outras palavras, uma coisa é a ideia de tributo como objeto de um dever fundamental, o que lhe confere uma legitimidade ética; outra situação é o tributo criado pela lei, capaz de vincular as pessoas que realizaram o fato gerador a cumprir uma obrigação tributária concreta, passível de questionamento. E por fim, outra hipótese é a questão financeira e

⁵⁷ NABAIS, José Casalta. O Dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 2004.

⁵⁸ GIANNETTI, Leonardo Varela. O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas. Dissertação. (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011.

orçamentária, matéria que deve ser, sim, objeto de rigoroso controle, não só por órgãos da própria Administração Pública (como Auditorias e Controladorias), como também pelo Tribunal de Contas (GIANNETTI, 2011, p. 93-94).

Diante do que restou exposto, no Estado Democrático de Direito, o tributo detém um papel central, pois representa o suporte financeiro que o Estado possui, amparado na supremacia da Constituição e na afirmação dos direitos fundamentais. Este caminho se apresenta como o mais adequado para a concepção de uma justiça no âmbito fiscal.

Atuando como instrumento para uma equânime distribuição da carga tributária, a Justiça Fiscal busca considerar a capacidade de cada indivíduo de arcar com o ônus proveniente dos tributos visando assegurar a equidade na distribuição da carga tributária.

O conceito de justiça fiscal confunde-se, dessa forma com noções de igualdade na distribuição da carga tributária. Uma repartição mais equitativa dos encargos com o financiamento das atividades governamentais, nesse caso, seria conseguida ao passo em que a contribuição individual variasse diretamente com a respectiva capacidade (MENESCAL, 2007, p. 12).

Isto posto, vê-se que a justiça fiscal é um direito fundamental do contribuinte e que pode ser alcançada por meio da aplicação efetiva dos princípios que asseguram a igualdade e a equidade na tributação, em especial o princípio da Capacidade Contributiva, que visa a melhoria na distribuição da carga tributária e a diminuição da desigualdade social.

A despeito dos vários significados que permeiam o conceito de justiça fiscal, Sanches aponta que:

O conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados: o primeiro é o da justiça fiscal no sentido de justiça tributária, que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre várias categorias de contribuintes. Perante uma dada carga fiscal, trata-se de saber como é que ela é partilhada entre todos, particularmente na perspectiva da sua incidência entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos (SANCHES, 2010, p. 13)

Considerando que a justiça fiscal é “o valor supremo do Estado de Direito”⁵⁹, esta é alcançada quando a tributação recolhe uma parcela da riqueza do particular, sem diminuir o padrão de vida individual, repartindo o ônus tributário que recai sobre a sociedade, de acordo com os princípios preestabelecidos pela ordem jurídica e

⁵⁹ TIPKE;YAMASHITA, (Op. Cit.), p.18

levando-se em consideração a capacidade de cada contribuinte em arcar com a obrigação.

Em suma, a atividade tributária deve estar eivada de critérios que possibilitem a implementação da justiça fiscal, assim, o poder de tributar deve respeitar princípios previamente estabelecidos de maneira que a incidência tributária sobre os contribuintes ocorra respeitando a capacidade contributiva de cada um.

3.2 TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA FISCAL NO CENÁRIO BRASILEIRO

A República Federativa do Brasil traz no rol dos seus fundamentos “[...] a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho, a livre iniciativa e a soberania popular” (art. 1º da CF). Firmada nesses alicerces político-normativos, a Constituição Federal da República, no seu art. 3º, elegeu os seguintes objetivos fundamentais: [...] construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

No Preâmbulo da Carta Suprema estão contidos os parâmetros valorativos que ensejaram os esforços normativos dos representantes políticos no exercício do poder constituinte originário, no sentido de que seja assegurado “[...] o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como os valores supremos” de nossa Pátria.

É fácil perceber que a Constituição Federal de 1988 é um texto normativo que busca regular as múltiplas e complexas tarefas dos poderes públicos, para os indivíduos e para a sociedade. Com efeito, as disposições e promessas constitucionais sociais implicam ônus financeiros, que serão suportados pelo próprio Poder Público e/ou pela sociedade.

Sendo assim, o Estado não produz nem gera riquezas. Quem gera riqueza é a sociedade, por meio dos indivíduos e das empresas. O Estado se apropria das riquezas geradas ou produzidas pelos indivíduos e pelas empresas. Tal apropriação se dá, sobretudo, por meio de tributos. Via tributos, o Estado se prepara para financiar o desenvolvimento das suas atividades.

Pelas lições de Tipke e Yamashita “a justa repartição da carga tributária total entre os cidadãos é imperativo ético para todo o Estado de Direito⁶⁰”. Nesse sentido, concebe-se o Estado Fiscal como aquele que recebe, constitucionalmente, poderes do povo para a arrecadação de receitas tributárias que irão subsidiar a atuação estatal na efetivação do interesse público.

Todavia, não se deve conceber a tributação como forma de imposição, mas como contribuição, já que esta representa o preço da cidadania, visto que os cidadãos possuem o dever de contribuir para a manutenção do Estado, para que este possa atingir seus fins, devendo esta contribuição operar-se, na medida do possível, na proporção de suas respectivas capacidades. Isso é promover a justiça fiscal.

No contexto brasileiro, faz-se necessário compreender em que consiste, de fato, a justiça fiscal e de que forma ela pode contribuir para o desenvolvimento do país. Tipke e Yamashita afirmam que a justiça que se verifica no Brasil é a justiça formal, baseada em princípios, tomando o sentido amplo da palavra.

Como a justiça é o conceito mais fundamental do Direito, ele também é o mais abstrato (...). Direito Justo pressupõe princípios (regras, critérios, padrões). Tais princípios são especialmente necessários quando direitos e obrigações, cargas e reivindicações devem ser repartidos entre membros de uma comunidade. Repartição sem princípios é repartição arbitrária. Isso é pacífico, tanto na filosofia moral como na filosofia do Direito. A orientação por princípios cuida de generalidade e consequência (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 19)

Tendo em vista que a distribuição de riquezas não ocorre de maneira equitativa no País, vez que os cidadãos nem sempre se encontram no mesmo patamar econômico sendo difícil imputar-lhes, de maneira isonômica, o ônus tributário, faz-se extremamente necessária a criação de mecanismos para atenuar as desigualdades, respeitando os limites da sua capacidade contributiva de cada cidadão.

Nesse sentido, nota-se que, para a materialização dos direitos fundamentais e sociais dispostos nos artigos 3º e 6º da Constituição Federal, não se mostra suficiente apenas a instituição e arrecadação de tributos. É impositivo que existam políticas tributárias voltadas à aplicação, de maneira consciente, do fruto da arrecadação e a distribuição justa das riquezas.

O processo que deve anteceder a imposição do tributo é a instituição da política tributária, assim, por meio dela pode-se verificar a finalidade e a necessidade

⁶⁰ TIPKE; YAMASHITA, (Op. Cit.), p.04.

da imposição ou não do tributo. Assim, a política tributária detém duas finalidades, a fiscal, que se baseia na arrecadação e a extrafiscal, que tem por objetivo estimular ou desestimular condutas.

Face às desigualdades sociais que permeiam o cenário brasileiro, maculando a sociedade, urge que o Estado atue positivamente, por meio de políticas públicas para a promoção da igualdade material, que se verifica na distribuição isonômica da carga tributária aliada à noção de justiça fiscal.

Apesar disso, a atual política tributária nacional desconsidera os limites de cada indivíduo, na medida em que opta por um modelo de gestão que destina uma preferência ao aumento das receitas públicas em prejuízo do controle das despesas públicas, o que acarreta uma elevação do ônus tributário sobre a sociedade sem a contrapartida social do Estado.

Analisando o panorama nacional, fundado na tentativa de facilitar o desenvolvimento econômico, constata-se uma forte tributação sobre o consumo e a renda, o que acarreta desoneração do capital e do patrimônio devido à imposição de uma carga tributária mais pesada.

Um levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação⁶¹ (IBPT) constatou que, no ano de 2018, o contribuinte trabalhou até o dia 02 de junho, apenas para pagar os tributos exigidos pelos governos federal, estadual e municipal. Atualmente, o contribuinte brasileiro trabalha duas vezes mais do que se trabalhava na década de 70, para arcar com o ônus da tributação. Além disso, o Brasil figura entre um dos países que mais arrecada e que dá o menor retorno à sociedade.

Não se faz necessário um olhar muito acurado para perceber que as políticas estatais nacionais têm se mostrado inaptas a promover o bem-estar social, tendo em vista que os serviços públicos colocados à disposição da coletividade são, na sua maioria, precários ou ineficientes. Em vez de agir como instrumento hábil no estabelecimento da justiça fiscal, a política tributária nacional tem se prestado a fomentar a atividade econômica da iniciativa privada, o que, em contrapartida, acaba comprometendo parte da riqueza individual que serve para garantir o mínimo vital dos indivíduos, sem que haja uma compensação significativa por parte do Estado, o que representaria investimentos em melhorias no serviço público.

⁶¹ Disponível em:
https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/21658/1528117190Estudo_dias_trabalhados.pdf.
Acesso em 05/03/2019.

O modelo tributário brasileiro está embasado na utilização dos tributos como principal fonte de receitas, levando a política fiscal a mover-se em torno de um mesmo objetivo: aumento da arrecadação. Porém, a atividade tributária no Brasil não tem atingido a sua principal finalidade, que se assenta na melhoria das condições de vida da sociedade, promovendo a justiça fiscal. Ao contrário, mostra-se geradora de injustiça fiscal, na medida em que concebe desigualdades não justificadas pelo ordenamento jurídico. Sobrecarregando uma parcela de contribuintes, com a finalidade de auxiliar a atividade desenvolvida por outra parte deles.

As ações da política tributária repercutem diretamente na sociedade e interferem na estabilidade econômica do mercado financeiro. Dessa forma, observa-se a importância da análise dos objetivos da tributação, para que seus fundamentos possam ser cumpridos, como também, para que o ônus tributário esteja de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, cooperando, assim, para a justiça fiscal.

Para alcançar a justiça fiscal, o aumento da alíquota do tributo deve corresponder diretamente ao crescimento econômico do contribuinte. A falta de observância das condições individuais de cada contribuinte, bem como a deficiente repartição dos encargos, faz com que surjam os conflitos tributários e as insatisfações dos cidadãos com relação à política tributária brasileira.

A tributação, por ser um fato jurídico-econômico-social, transcende a vontade individual, de forma que impulsiona toda a sociedade e entes privados a contribuírem, através dos tributos, para a manutenção do Estado. Por isso, uma justa tributação deverá conduzir a adequada repartição da carga tributária, sempre respeitando a capacidade individual.

A moral da tributação correspondente à ética fiscal é o pressuposto para a moral fiscal dos cidadãos. Política fiscal tem de ser política de justiça, e não mera política de interesses. A tributação seria um procedimento sem dignidade ética se impostos pudessem ser arrecadados de qualquer maneira, se o legislador pudesse ditar as leis fiscais de qualquer maneira. Também a maioria parlamentar está, num Estado de Direito, sujeita à Ética. Ela também deve observar os princípios da justiça, não podendo invocar de qualquer maneira sua força quantitativa (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 28).

Neste sentido, o ônus tributário a ser suportado individualmente deverá coincidir com a possibilidade máxima de interferência estatal na riqueza individual, de tal modo que não ultrapasse o mínimo existencial, necessário à dignidade humana.

4 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

4.1 BREVES CONSIDERAÇÕES

Ao discorrer sobre o surgimento e evolução histórica da noção de capacidade contributiva, Fernando Zilveti⁶² explica que as origens remetem ao Egito Antigo, baseado na historiografia traçada por Heródoto. Contudo, foi na Idade Moderna que o conceito foi-se amadurecendo por meio da ciência das finanças.

No século XVIII o filósofo francês Montesquieu, no seu livro *O Espírito das Leis*, já orientava que cada cidadão deveria contribuir para o custeio das despesas do Estado, com uma parcela da sua riqueza, de maneira igualitária, segundo suas possibilidades. Em 1776 Adam Smith, em sua obra *A Riqueza das Nações*, sustentava que as despesas públicas deveriam ser mantidas pelos tributos pagos pelos indivíduos, na proporção dos seus recursos, com o fim de promover a justiça tributária, evidenciando a expressão *ability to pay* que, traduzido para o português, significa capacidade para pagar.

Essa noção se refletiu anos depois na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, fruto da Revolução Francesa, que apreogava que os impostos deveriam ser suportados de acordo com as possibilidades econômicas de cada contribuinte. Essa declaração inspirou a Constituição francesa, considerada a primeira a abrigar o princípio da capacidade contributiva, influenciando outras constituições europeias, a exemplo da Constituição de Weimar (1919), a Constituição espanhola (1945) e a Constituição italiana (1947).

Carlos Palao Taboada⁶³ ao traçar um histórico sobre a evolução do conceito de capacidade contributiva ressalta que, de início, ela esteve ligada à noção de justiça fiscal, em seguida passou a ser reconhecida junto ao princípio da igualdade e depois passou a ser tratada de maneira separada do princípio. Contudo, sempre esteve relacionada à justiça fiscal, apesar do caráter vago do seu conceito, dificultando sua real percepção e utilização técnica como instrumento jurídico. Aliomar Baleeiro⁶⁴

⁶² ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Princípios do Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*, São Paulo: Quartier, 2004, p. 142.

⁶³ TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e Capacidade contributiva. In: *Revista de Direito Tributário* nº 4/125-134. São Paulo: RT, 1978, p. 126-127.

⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar Uma introdução à Ciência das Finanças. 14ªEd. Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 259-260.

também afirma que, desde o século XVIII, a justiça na tributação se confundia com o critério da capacidade contributiva.

Regina Helena Costa⁶⁵ atribui o nascimento da noção de capacidade contributiva aos estudos da Ciência das Finanças, os quais contribuíram para a formalização de uma teoria coerente e precisa, tendo servido de embasamento à preocupação da Ciência Jurídica com o tema, cujo desenvolvimento conceitual se deu graças ao trabalho desenvolvido por Benvenuto Griziotti e, posteriormente, pela Escola de Pavia.

Segundo a autora, houve dois momentos distintos, durante a evolução conceitual da capacidade contributiva e sua relação com o princípio da igualdade, o primeiro, em que a capacidade contributiva se mistura com a igualdade e o segundo quando se percebe que a capacidade contributiva não se traduz como o conteúdo material na igualdade.

Ainda que a noção de justiça varie conforme o critério que venha ser adotado, aquele que serve de esteio à capacidade contributiva está intimamente ligado a uma contribuição compatível e adequada às possibilidades do indivíduo, respeitando suas necessidades mínimas, como também a noção de igualdade. Assim, pode-se considerar que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva se relacionam na medida em que observam a capacidade econômica de cada contribuinte e os tratam de forma igualitária, respeitando a individualidade de cada um em arcar com o ônus da carga tributária.

Acrescentamos que o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. (...) Insistimos que o princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio de impostos. Intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada *Justiça Fiscal*. Em resumo, é ele que concretiza, no âmbito dos impostos, a igualdade tributária e a justiça fiscal (CARRAZZA, 2013, p. 96-98).

O precursor dos estudos jurídicos em torno da capacidade contributiva, Benvenuto Griziotti⁶⁶ defende que o princípio em tela demonstra “a potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos”.

⁶⁵ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 16-17.

⁶⁶ GRIZIOTTI *Apud* Regina Helena Costa (Op. Cit.), p. 21.

Para Tipke e Yamashita o princípio da capacidade contributiva se ajusta às condições particulares do contribuinte, atuando como um princípio de justiça individual.

Deste modo, o princípio da capacidade contributiva significa: *todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos*. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto (TIPKE, YAMASHITA, 2012, p. 31)

Leandro Paulsen (2017, p. 57) afirma que uma decorrência deste princípio está no fato do Estado determinar que cada pessoa deva contribuir com as despesas públicas na proporção da sua capacidade econômica, de forma que os mais abastados tenham uma contribuição maior quando comparados aos menos providos de riqueza.

Considerando o atual modelo estatal adotado pelo Brasil, o Estado Democrático de Direito, a ideia de justiça na tributação foi consagrada no texto constitucional, devendo observar os critérios econômicos e sociais. Entretanto, nem sempre foi assim.

A primeira referência ao princípio da capacidade contributiva consta da Constituição de 1824, cujo texto apontava que as contribuições ao Estado deviam ser proporcionais aos haveres, de forma que ninguém estava isento de contribuição. Em uma rápida análise histórica, depara-se com uma ideia embrionária do que seria o princípio da capacidade contributiva no texto da Constituição de 1946 que, no seu artigo 202, dispõe: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Nas constituições de 1967 e 1969 o princípio foi excluído dos textos constitucionais.

Após o período ditatorial, o princípio ressurgiu diante da inquietação sobre o anseio de justiça na distribuição do ônus tributário. Dessa forma, o preceito foi redelineado no texto constitucional de 1988⁶⁷, no art. 145, § 1º, com redação praticamente idêntica à do superado art. 202 do texto constitucional de 1946, alterando-se o termo “tributos” por “impostos”.

A capacidade contributiva não se limita ao art. 145, § 1º da Constituição. São vários os dispositivos que trazem este princípio, tais como: art. 1º, II, 3º, I, III e IV, 5º,

⁶⁷ Art. 145, §1º: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

caput e incisos XIII e XXII, 150, II e IV, 153, III, todos da CF. Tendo em vista que a capacidade contributiva está em diversos incisos no rol do art. 5º, não há como negar a ele um status de direito fundamental. Assim, a capacidade contributiva expressa no texto constitucional não se limita apenas ao postulado, propagando-se por todo o ordenamento jurídico, inclusive na legislação infraconstitucional, a qual também serve de instrumento para sua concretização.

A despeito das tentativas de conceituação, a capacidade contributiva não possui uma definição clara e objetiva. Os conceitos utilizados para sua definição, tais como: isonomia no tratamento do indivíduo, justiça na tributação, capacidade econômica, mínimo vital são bastante vagos e abertos, dando azo à existência de um espaço favorável à especulação na definição do postulado.

Por ser dotado de uma elevada carga axiológica, com um alto grau de abstração, o princípio da capacidade contributiva institui deveres e obrigações que podem ser realizados em níveis variados, servindo também para orientar a interpretação de normas do ordenamento jurídico brasileiro. Neste sentido, José Domingues de Oliveira⁶⁸ explica que, na qualidade de princípio, a capacidade contributiva estabelece uma eficácia negativa, haja vista que o Estado não poderá ignorar ou se sobrepor aos seus preceitos, no exercício da tributação. Por outro lado, também impõe uma eficácia positiva, na medida em que demanda uma atuação positiva do Estado para promovê-lo, concedendo o direito de o cidadão exigir a produção de normas jurídicas a fim de efetivar o estado ideal de coisas, almejado pelo Constituinte.

Assim, pode-se considerar que, na formulação jurídica desse princípio, mostrou-se relevante a necessidade de preservação da figura do contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) compromettesse os seus meios de subsistência ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

4.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OBJETIVA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SUBJETIVA

⁶⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 67.

A doutrina costuma proceder à classificação da capacidade contributiva sob dois viéses, conforme o momento da sua aplicação, diferenciando-a em objetiva/absoluta e subjetiva/relativa.

Quando existe a demonstração de fatos que servirão de manifestação econômica, que permite ao contribuinte cumprir a obrigação tributária, está-se diante da capacidade contributiva objetiva ou absoluta.

A capacidade absoluta ou objetiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricionariedade legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza (COSTA, 1993, p. 26).

Ressalta a autora que o legislador deverá se atentar a recepcionar os conceitos advindos das ciências das finanças, a fim de possibilitar a captação de índices que representem genuínas manifestações de riqueza. Por isso, a doutrina diferencia os índices diretos como sendo a posse ou a percepção de renda dos índices indiretos que estariam relacionados à circulação e consumo de riquezas. Todavia há o entendimento de que esta distinção não seria relevante⁶⁹, pois parte da ideia de que o conceito da capacidade contributiva estaria ligado implicitamente à renda ou ao patrimônio, “mesmo que estes sejam apenas manifestações parciais e, ainda, imperfeitas da capacidade contributiva”.

De acordo com os ensinamentos de Alberto Xavier⁷⁰ o fato tributário respeita tanto um critério formal - a tipicidade - como também um critério material - a capacidade contributiva - vez que o legislador, quando do exercício da competência tributária apontada pela Constituição, encontra-se limitado na sua faculdade de escolha de situações da vida suscetíveis de tributação. Neste instante, ele deve estar atento para eleger aqueles fatos que denotem algum tipo de riqueza e, por consequência, denotem capacidade contributiva absoluta ou objetiva para realizar o pagamento da obrigação tributária, selecionando, por conseguinte, o sujeito passivo hipotético que no futuro estará submetido à tributação.

Sendo assim, analisar a capacidade contributiva absoluta significa buscar signos de riqueza espalhados pela sociedade, aptos a servir de fato gerador para a criação de um determinado imposto.

⁶⁹ MOSCHETTI, 1973 *apud* COSTA (Op. Cit.) p. 28.

⁷⁰ XAVIER, 1974 *apud* COSTA (Ibidem), p. 41.

Após o momento da edição da lei, exposto acima, em que um sujeito passivo realiza o fato gerador previsto, surge a obrigação tributária e, após o lançamento tributário, o respectivo crédito tributário. O que antes era um sujeito passivo em potencial torna-se um sujeito passivo real, concreto e individualizado, apto a contribuir na medida de suas possibilidades econômicas. Segundo essa classificação, aqui desponta o rito gradualístico como a progressividade, o não confisco e o respeito ao mínimo existencial.

Na medida em que se analisa o conceito de capacidade contributiva sob o prisma objetivo, conclui-se sobre os fatos geradores e seus sujeitos passivos em abstrato, por outro lado, quando se considera cada sujeito passivo concreto, analisando sua capacidade econômica efetiva de pagar o tributo, com a finalidade de promover a justiça tributária no caso concreto, está-se diante da capacidade contributiva relativa ou subjetiva.

A capacidade subjetiva ou relativa é aquela que designa o sujeito individualmente considerado, apto a contribuir na medida de suas possibilidades econômicas, suportando o impacto tributário. Nesta capacidade contributiva, surge o rito gradualístico dos impostos, à luz da progressividade, como também o respeito ao mínimo existencial e a observância da não confiscabilidade.

Nesse ínterim, Antônio Roque Carrazza⁷¹ explica que, ao instituir uma norma jurídica de natureza tributária, o legislador deverá descrever um fato que possua conteúdo econômico, como perceber renda, para atender a capacidade contributiva no seu sentido objetivo. Já na construção da base de cálculo e da alíquota, o legislador deve considerar aspectos pessoais e particulares do contribuinte, tais como os gastos com despesas de saúde, se possui dependentes, com o intuito de atender a capacidade contributiva subjetiva.

Para Carrazza, diante de uma análise do artigo 145, §1º, da Constituição Federal, é possível identificar que o texto trata da capacidade contributiva objetiva, pois estaria se referindo às “manifestações objetivas de riqueza” e não à situação econômica do contribuinte. Paulo de Barros Carvalho⁷² também pactua da mesma opinião, afirmando que a capacidade contributiva que se verifica no dispositivo constitucional é a objetiva, pois estaria ligada à exposição de signos de riqueza.

⁷¹ CARRAZZA, (Op. Cit.) p. 102.

⁷² BARROS CARVALHO, Paulo de. Curso de Direito Tributário. 18ª ed. Rev. e Atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 174.

Já para o autor Sacha Coêlho⁷³ a capacidade contributiva a que se refere o artigo supramencionado é subjetiva, devendo ser considerada a real capacidade econômica do contribuinte, caracterizada por ser uma habilidade específica para sustentar a carga econômica do tributo.

Igual compreensão possui Regina Costa⁷⁴ quando afirma que o preceito expresso no art. 145, §1º pertence à capacidade contributiva relativa ou subjetiva, na medida em que impõe um critério de graduação do imposto e estabelece um limite à tributação.

É relevante destacar que o princípio da capacidade contributiva atua em dois momentos distintos, os quais não podem ser confundidos. O primeiro é o da elaboração da hipótese de incidência tributária; e, posteriormente, no momento da construção do mandamento normativo. Tal distinção é importante, pois varia a forma de atuação do princípio em cada uma destas etapas.

Por questões didáticas e para uma melhor compreensão dos efeitos da capacidade contributiva é feita a diferenciação entre capacidade objetiva e subjetiva, todavia, ambas são partes que compõem um todo indissociável. Assim sendo, a capacidade contributiva será violada em qualquer caso de descumprimento de um dos seus aspectos. O cumprimento da capacidade contributiva objetiva não dispensa o cumprimento da capacidade contributiva subjetiva. O princípio somente será observado, caso as duas facetas expostas sejam respeitadas.

No entanto, a capacidade contributiva objetiva é apenas um dos efeitos possíveis desse princípio, posto que de nada adiantaria estabelecer um fato com potencial econômico para tributar, se, em um momento posterior, a norma estabelecesse uma tributação excessiva, onerando o mínimo vital e suprimindo todo o patrimônio e/ou renda com potencial de tributação.

Em outras palavras, não respeita o princípio da capacidade contributiva apenas a simples eleição de um fato com conteúdo econômico. Respeita-se, tão somente, um dos seus aspectos, o objetivo, pois não é toda e qualquer manifestação de riqueza, do ponto de vista econômico, que denota uma capacidade contributiva, mas somente aquela que se mostre apta a contribuir com as despesas públicas.

⁷³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário, 2ªEd. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 90.

⁷⁴ COSTA, (Op.cit.) p. 87.

Desponta, então, a capacidade contributiva subjetiva ou relativa, cuja atuação se dá no conseqüente da regra jurídica tributária, impondo uma graduação do tributo, para que seja realizada uma justa distribuição do ônus tributário entre os sujeitos, permitindo, assim, observar, ainda que de forma presumida, as características individuais do contribuinte a fim de preservar o mínimo vital.

Nas hipóteses em que seja inviável considerar os aspectos individuais do contribuinte, não deverá haver empecilho à tributação. Sempre que for possível considerar as características pessoais dos contribuintes, com o intuito de realizar uma melhor aplicação da capacidade contributiva, esta personalização do tributo passa a ser uma imposição normativa inevitável.

Em razão da sua abstração, o princípio da capacidade contributiva necessita de mecanismos que promovam sua aplicação prática no mundo dos fatos, com o intuito de garantir sua efetividade e, conseqüentemente, promover a tão almejada justiça fiscal. Tal operacionalização é efetivada por meio de três principais técnicas ou, de acordo com alguns doutrinadores, subprincípios do princípio da capacidade contributiva, quais sejam: a proporcionalidade, a progressividade e a seletividade, que serão detalhados a seguir.

4.3 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Este subprincípio da capacidade contributiva, muito embora não se encontre expresso na Carta Suprema, consiste em aumentar a imposição tributária aplicando uma alíquota uniforme a uma base de cálculo variável. Em outras palavras, quanto maior a capacidade contributiva do sujeito passivo, representada por uma base de cálculo superior, maior será o valor do tributo a ser pago, de modo a tornar proporcional o ônus tributário à capacidade contributiva manifestada pelo contribuinte quando da incidência do fato imponible.

Eduardo Sabbag⁷⁵ explica que a aplicação da técnica da proporcionalidade, com vistas a realizar o princípio da capacidade contributiva, representa um instrumento de justiça fiscal dotado de neutralidade, pois induz que o dispêndio de cada qual seja proporcional à grandeza da expressão econômica do fato tributado.

⁷⁵ SABBAG, (Op.Cit.), p. 340.

Identificada historicamente por meio dos chamados “quintos” (20%), “dízimos” (10%) ou “décimas prediais” a proporcionalidade deixou sua marca desde os primórdios do Império Romano, por meio do instituto da *vicesima hereditatum*, que representava um imposto proporcional de 5% incidente sobre a herança⁷⁶.

Uma importante observação trazida por Sabbag deixa claro que, apesar dos impostos proporcionais terem sido bastante utilizados na Idade Moderna, levando a ocuparem, atualmente, lugar de destaque nos sistemas fiscais, esses já não são considerados os mais adequados para o atendimento ao princípio da capacidade contributiva, dado que sua aplicação persiste ainda nos casos que não se ajustam à progressividade.

4.4 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

A progressividade fora há muito utilizada, inclusive, como fonte de custeio das guerras ocorridas no início do século XX e consiste em graduar a imposição tributária através do aumento da alíquota aplicada à medida que a base de cálculo aumenta, fato que, por si só, denota uma capacidade econômica maior por parte do sujeito passivo alvo da tributação, promovendo, por conseguinte, a chamada justiça fiscal.

A progressividade pode ser aplicada com duas finalidades distintas. A primeira delas é a chamada progressividade extrafiscal, como é mais comumente conhecida, cujo fundamento não guarda qualquer relação com o princípio da capacidade contributiva, aqui estudado. A progressividade extrafiscal busca direcionar o comportamento dos indivíduos no sentido de promover finalidades diversas, previstas constitucionalmente, a exemplo do Imposto Territorial Rural, previsto no artigo 153, § 4º, inciso I, da CRFB, que tem por objetivo o cumprimento da função social da propriedade na área rural do país, visando desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

A segunda finalidade é a progressividade fiscal, em que a graduação da imposição tributária é feita com fins arrecadatórios, para o custeio da máquina estatal, incentivando a redistribuição de renda e, por consequência, homenageando o princípio alvo deste trabalho. Passaremos, a partir de agora, a nos referir a esta modalidade simplesmente como *progressividade*.

⁷⁶ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças. 14ª Ed. Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 212.

Presume-se, num primeiro instante, que essa técnica sempre encontrou guarida no meio jurídico e na sociedade, uma vez que promoveria a tão pretendida justiça tributária, todavia, nem sempre foi assim. A noção de progressividade sofreu duras críticas, tendo seu caráter contestado e sendo-lhe atribuído o efeito de confisco, levando a crer que sofrera forte influência do pensamento comunista vigente no século XIX. Nesse sentido Fernando Zilveti⁷⁷ sustenta que a técnica da progressividade seria capaz de servir como desestímulo ao trabalho e ao investimento, já que o contribuinte poderia ser levado a não progredir em sua renda, com o intuito de evitar maior tributação.

A progressividade pode ser considerada uma espécie de aperfeiçoamento da técnica da proporcionalidade. Tem como objetivo aumentar a efetividade do princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, da igualdade material, tornando o aumento da tributação mais que proporcional, para quem possua maior capacidade contributiva.

Consoante às sábias palavras de Regina Helena Costa⁷⁸, sendo a igualdade, no sentido material, o ideal para o qual todo o ordenamento jurídico está voltado, a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada à promoção da igualdade material, não bastando somente a técnica da proporcionalidade.

Convém ressaltar que o uso da progressividade, como subprincípio da capacidade contributiva, deve respeitar o seu limite máximo (não confisco) e o seu limite mínimo, correspondente ao mínimo vital ou existencial, compreendido como a porção da propriedade do contribuinte que deve ser protegida de toda e qualquer tributação, em respeito ao princípio fundamental da dignidade da pessoa humana.

Assim, não é possível impor uma progressão de alíquotas que sujeite o contribuinte de maior capacidade contributiva a uma alíquota tão onerosa que represente um verdadeiro confisco da sua propriedade privada, nem tampouco, haja uma alíquota menor incidindo sobre um montante que atinja o mínimo existencial do contribuinte de menor capacidade contributiva.

A doutrina, atualmente, divide-se em duas correntes: a primeira defende a aplicação da progressividade, independentemente de autorização constitucional,

⁷⁷ ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.176. Apesar de a progressividade ter sido alvo de graves censuras na área econômico-financeira, acusada de ser responsável pelo desestímulo à riqueza, à poupança e aos investimentos, do ponto de vista jurídico, tais argumentos são irrelevantes. Para a ciência do Direito, a progressividade ajusta-se perfeitamente ao preceito fundamental da igualdade.

⁷⁸ COSTA (Op. Cit.) p. 74.

entendendo que esta técnica é, tão somente, a materialização do princípio constitucional da capacidade contributiva. Filia-se a esse entendimento a atual Ministra do STJ Regina Helena Costa.

A segunda corrente é favorável à aplicação dessa técnica de tributação, única e exclusivamente, quando esta for imposta (IR, art. 153, § 2º, I, CRFB de 1988) ou autorizada (IPTU, art. 156, § 1º, I, redação dada pela EC 29/2000) pela Constituição Federal. A linha de raciocínio seguido por essa última corrente é a de que, se o Poder Constituinte define situações em que esse princípio deve ou pode ser efetivado, a contrário *sensu*, para outros casos, não previstos na Carta Suprema, isso não seria possível.

No que concerne a este tema, o STF se posicionava no sentido de que, para aplicação da técnica da progressividade a um determinado imposto, deveria haver previsão expressa na Constituição Federal. Isso pode ser depreendido do conteúdo da Súmula 656 de 2003, a qual estatui que: *"É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão 'inter vivos' de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel."* e da Súmula 668, editada no mesmo ano e que tem como base o julgamento do RE 153.771/MG, determinando que *"É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da emenda constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana."* A Emenda Constitucional referida (nº 29/2000) trata da aplicação da progressividade fiscal ao IPTU (art. 156, § 1º, inciso I).

É indiscutível que o STF tem buscado um posicionamento mais flexível em relação à aplicação deste subprincípio como instrumento da concretização da capacidade contributiva. Como exemplo, tem-se o julgamento do RE 562.045/RS, impetrado em junho de 2008, onde o Egrégio Tribunal declara a constitucionalidade da Lei Estadual gaúcha nº. 8.821/89 que, em seu art. 18, prevê a progressividade do ITCMD com base no resultado da soma do valor venal da totalidade dos bens do patrimônio inventariado, muito embora não exista, *a priori*, previsão na Constituição.

A partir desse julgado ficou patente a mudança de entendimento da Suprema Corte no sentido de admitir tanto a ampliação do uso da progressividade, acolhendo também os impostos reais, bem como que essa progressividade não esteja necessariamente expressa na Constituição Federal, o que não significa afirmar que essa técnica se aplicaria a todo e qualquer imposto.

Ante ao exposto, percebe-se que a progressividade não é propriamente um princípio, mas sim uma técnica. Dessa forma, no âmbito tributário, a progressividade mostra-se como um instrumento de realização da capacidade contributiva, a qual deve ser aplicada sempre que cabível.

4.5 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

A seletividade apresenta-se, na Constituição Federal, como uma imposição constitucional na forma de uma regra e no tocante a dois tributos indiretos: o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), no inciso I do §3º do Art. 153, e o ICMS, ainda que as operações e as prestações iniciem-se no exterior, no inciso III, §2º do art. 155.

José Maurício Conti⁷⁹ discorre que a seletividade seria uma forma de aplicação do princípio da capacidade contributiva a estes dois tributos específicos que incidem sobre o consumo, prestigiando a utilidade social do bem, com vistas a reduzir o custo dos produtos que fazem parte do mínimo existencial dos indivíduos. Ricardo Lobo Torres também partilha da mesma compreensão.

Aliomar Baleeiro⁸⁰ explica que a seletividade prevê um sistema de alíquotas diferenciadas de acordo com a espécie de mercadoria. O autor afirma que o dispositivo recomenda a designação de alíquotas em razão inversa à imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Sendo assim, as alíquotas devem ser menores quanto mais as mercadorias sejam essenciais à alimentação, vestuário, moradia, tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas.

Dessa forma, haverá a aplicação de uma alíquota mais onerosa para produtos considerados supérfluos, tais como bebidas e cosméticos, que denotam uma capacidade contributiva maior do seu adquirente, e, por outro lado, uma tributação com base em alíquotas menores para produtos considerados essenciais, como por exemplo, os componentes da cesta básica.

Considerando a dificuldade na caracterização de um produto em razão da sua essencialidade, Baleeiro aponta que o termo essencialidade faz referência à adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país. Assim, as mercadorias essenciais à vida em sociedade devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as

⁷⁹ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 166.

⁸⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Ed. Revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 491.

maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo.

Ao impor a utilização de alíquotas menores para produtos ligados ao mínimo existencial dos indivíduos, reduzindo o seu custo e tornando-os mais acessíveis a um número maior de indivíduos, a seletividade demonstra sua relação com o princípio da capacidade contributiva. Além disso, promove, ainda que indiretamente, a proteção do mínimo existencial dentro das peculiaridades fiscais dos tributos incidentes sobre o consumo, de modo que a sua imposição deve ser observada.

Convém mencionar que, em conformidade com o entendimento doutrinário dominante, a seletividade do ICMS é facultativa, enquanto a seletividade do IPI é obrigatória.

4.6 APLICAÇÃO EXTENSIVA A OUTRAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Em face do texto constitucional constante do art. 145, §1º, o entendimento doutrinário tradicional apregoa que o princípio da capacidade contributiva se presta a orientar, exclusivamente, a tributação dos impostos, os quais não estão vinculados a qualquer contraprestação estatal e que se orientam por um signo de riqueza manifestado pelo contribuinte no convívio em sociedade.

Sob essa concepção, os tributos vinculados a uma contrapartida estatal específica, como é o caso das taxas, não estariam alcançados pela capacidade contributiva, devendo se orientar pelo princípio da retributividade ou remuneração, e, no caso das contribuições de melhoria, teriam como norte o princípio do benefício.

Geraldo Ataliba⁸¹ é enfático ao afirmar que a capacidade contributiva é o único critério para modulação dos impostos, sendo arbitrários e inconstitucionais “todos os eventuais critérios que possam ser adotados pelo legislador e que não levem em conta a capacidade contributiva”.

A ampliação do alcance da capacidade contributiva a outras espécies tributárias é motivo de celeuma entre diversos juristas estrangeiros e brasileiros⁸², os

⁸¹ ATALIBA *apud* COSTA (Op. Cit.), p. 52.

⁸² Dentre os que defendem que a capacidade contributiva deve ser exclusivamente aplicada para os impostos destacam-se: Francesco Moschetti, Misabel Derzi e Geraldo Ataliba. Na linha de que a capacidade contributiva pode ser aplicada a outras espécies tributárias estão José Marcos Domingues de Oliveira, Antonio Roberto Sampaio Dória e Ricardo Lobo Torres. Regina Helena Costa tem uma posição peculiar quando defende a aplicação apenas aos impostos, contudo admite a possibilidade de aplicação a outros tributos, como contribuições especiais e empréstimos compulsórios, somente quando

quais questionam a aplicação desse princípio para as taxas e contribuições de melhoria, o que, pelo nosso ordenamento jurídico, não teria cabimento, muito embora o STF já venha reconhecendo a aplicação deste princípio para algumas taxas.

Ao discorrer sobre o tributo taxa, verifica-se que sua cobrança é justificada pelo custeio da prestação do serviço público ou pelo exercício do poder de polícia estatal. É uma remuneração pela atividade estatal e, nesta esteira, alguns doutrinadores defendem que não poderia mesmo guiar-se pela riqueza do contribuinte, respeitadas as exceções previstas constitucionalmente, como por exemplo, a isenção do pagamento de taxas para registro civil de nascimento a pessoas reconhecidamente pobres⁸³.

Há de se registrar que uma corrente minoritária da doutrina entende que o princípio da capacidade contributiva orienta também as taxas. Fernando Zilveti⁸⁴ leciona que "O Estado deve respeitar o princípio, na execução de suas políticas extrafiscais de prestação de serviços ao cidadão". Ricardo Torres⁸⁵ explica que o legislador deve respeitar a capacidade contributiva do cidadão no momento da fixação do valor das taxas, de forma que não onere excessivamente aqueles que não podem suportar a carga tributária, porém necessitam fazer uso do serviço público.

Regina Costa⁸⁶ assevera que defender a aplicação da capacidade contributiva às taxas é não observar a natureza das taxas, invocando o mesmo argumento para a contribuição de melhoria. Segundo a autora, a taxa visa remunerar uma determinada atividade do poder público, diretamente relacionada ao contribuinte, de modo que não poderia ser utilizado como critério algo alheio à atividade estatal, como, por exemplo, características pessoais do contribuinte.

Até mesmo no que tange à contribuição de melhoria, a autora contesta a aplicação da capacidade contributiva, uma vez que, no seu entender, a riqueza fora ocasionada pelo Estado, ensejando valorização imobiliária, o que ocorreu independentemente da vontade ou da ação do contribuinte.

Segundo essa linha de raciocínio, as taxas e a contribuição de melhoria, por serem tributos de natureza vinculada, visam custear um serviço específico, de forma

estes apresentarem uma faceta mais parecida com a de imposto, ou seja, não estando vinculado à atividade estatal.

⁸³ Art. art. 5º, da CF:

LXXXVI - são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: (Vide Lei nº 7.844, de 1989).

a) o registro civil de nascimento;

⁸⁴ ZILVETTI, (Op. Cit.), p. 284.

⁸⁵ TORRES *apud* Zilveti, (Idem), p. 284-285.

⁸⁶ COSTA, (Op. Cit.), p. 55.

que a capacidade contributiva não teria relação, ou não serviria para distribuir de forma equitativa o custeio desse serviço entre os beneficiários daquela atividade estatal.

Em outras palavras, segundo essa corrente, não é possível considerar quaisquer características particulares dos indivíduos no tocante à materialidade das taxas e da contribuição de melhoria, haja vista que estas não dizem respeito direto ao contribuinte, e sim a uma atividade estatal, razão pela qual não poderiam ser consideradas como critério de divisão do custo da despesa, que deve ser realizada de forma simples e proporcional. O mesmo aplica-se para as contribuições especiais e empréstimos compulsórios que tenham como materialidade uma atividade estatal.

De outra banda, na corrente divergente, há os que sustentam a aplicação do referido princípio também aos tributos de natureza vinculada a uma atividade estatal, defendendo que a carga tributária seja, também, proporcionalmente dividida entre os contribuintes aos quais se destina aquela atividade estatal. Um argumento bastante utilizado por essa corrente é o fato de que o Estado não pode se recusar a prestar um serviço essencial a um cidadão que não possua recursos para saldar a respectiva taxa. São exemplos a emissão de certidão de nascimento e de óbito, a taxa judiciária, entre outros.

Para José Maurício Conti a capacidade contributiva pode ser aplicada a todas as espécies tributárias.

No tocante aos impostos, o princípio é aplicável em toda a sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhe dão os contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios (CONTI, 1997, p.68)

Não obstante o art. 145, § 1º da CF fazer menção exclusiva a impostos, entende-se que esse princípio seria também aplicável a outros tipos de tributos, conforme a própria previsão constitucional no art. 195, § 9º, que prevê que as alíquotas e bases de cálculo da contribuição social sobre a seguridade social dos empregadores poderão variar com a atividade econômica, utilização da mão de obra, porte da empresa ou condição estrutural do mercado de trabalho.

Defender a não aplicabilidade da capacidade contributiva a outras espécies tributárias em razão da materialidade (vinculada à atividade estatal) implica na ideia de que o custo da atividade estatal precisa ser dividido, necessariamente, de forma objetiva, por valor de unidade, não levando em conta as condições pessoais do

contribuinte para arcar com aquele custo e do montante do serviço consumido, o que parece, de certo modo, ofender a própria isonomia tributária. Ora, se há uma despesa que terá de ser repartida entre os indivíduos, por que não observar a capacidade individual de contribuição? Não seria uma forma de distribuir de modo justo, observando as peculiaridades de cada um?

Não se deseja sugerir que a repartição desse custo tenha de ser feita de forma absoluta e idêntica entre os sujeitos beneficiados. Ao contrário. O correto seria repartir a despesa pública entre os usuários beneficiários, conforme a capacidade contributiva de cada um, revelada não através de patrimônio ou renda, mas, sim, do valor da causa envolvido, o que tem uma relação direta com o elemento material da taxa. Tal circunstância não modifica a natureza da taxa e mostra-se em consonância com o mandamento constitucional relacionado à capacidade contributiva.

Apesar da dificuldade inerente à aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos vinculados, o Supremo Tribunal Federal já se posicionou favorável à aplicação do princípio como fundamento para legitimação da cobrança de taxas. Registre-se, como exemplo, o julgado paradigmático da taxa de fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários, instituída pela lei 7.940/1989:

EMENTA: TAXA DE FISCALIZAÇÃO DOS MERCADOS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS - COMISSÃO DE VALORES IMOBILIÁRIOS - LEI Nº. 7.940/89 - LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL - PRECEDENTES FIRMADOS PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO IMEDIATO DE OUTRAS CAUSAS VERSANDO O MESMO TEMA PELAS TURMAS OU JUÍZES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, COM FUNDAMENTO NO LEADING CASE (RISTF, ART. 101) - AGRAVO IMPROVIDO. [...] O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia. (RE 176.382-5-CE, 2ªT., rel. Min. Celso de Mello, j. 09-05-2000).

Dessa forma, é possível constatar que o Supremo Tribunal Federal vem tentando, diante das limitações impostas pela prática tributária, aplicar o princípio em tela a outras espécies tributárias que não apenas aos impostos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme exposto neste trabalho, o poder de tributar, assentado na Carta Magna, não deve ser exercido sem a observância dos direitos do cidadão, pois não há como conceber, na estrutura moderna de Estado, uma tributação justa que venha a violar os direitos fundamentais do indivíduo ou até mesmo da coletividade. A noção de justiça na tributação abrange uma série de valores que irão atuar diretamente na concepção da capacidade contributiva.

Haja vista a capacidade contributiva deter um forte conteúdo axiológico, no sentido de requerer uma correta tributação, baseada nas possibilidades de cada um, ela sempre esteve atrelada à ideia de justiça fiscal, que, por sua vez se coaduna com a segurança jurídica, uma vez que esta pressupõe a expressão da legalidade. Além disso, requer que se assegure e se cumpra a tributação justa, que possui como característica a segurança jurídica e a expectativa de uma ordem jurídica justa e não apenas legal.

Considerando a alta carga tributária brasileira, percebe-se que sua distribuição pela sociedade beneficia quem ganha mais e, de modo, perverso, sacrifica quem ganha menos. Todavia, após a Constituição de 1988, não há mais como rejeitar a força vinculante e a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, tanto para o legislador, como para o aplicador da norma. Trata-se de um princípio-regra que prima pela capacidade de contribuição de cada um, na medida de sua riqueza.

Face ao mandamento constitucional que representa, a eficácia do princípio da capacidade contributiva deve ser máxima e não se tornar uma mera faculdade do legislador, sujeita a discricionariedade. A Carta constitucional de 1988 impõe a sua realização de modo que, se for possível apurar a capacidade contributiva, ela passa a ser uma obrigação que não pode ser ignorada ou sujeita a discricionariedade.

Diante disso, conclui-se que a capacidade contributiva, como princípio que é, não possui uma única situação, conduta ou circunstância sob sua égide. Este preceito prima por um estado ideal de coisas, no qual as despesas públicas gerais são distribuídas de maneira que o cidadão que pode contribuir mais, deve contribuir mais. Não há razão para que uma despesa específica não possa ser dividida, de forma equilibrada, conforme a capacidade contributiva de cada contribuinte. Ao que tudo indica, a jurisprudência do STF está abraçando, cada vez mais, o princípio da capacidade contributiva, para lhe atribuir o seu verdadeiro papel na ordem jurídica constitucional, como ferramenta de promoção da justiça.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.
- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, São Paulo: RT, 1968.
- ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. 13ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 12ª Ed. Rev. Atual. Ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- _____. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- _____. Uma introdução à Ciência das Finanças. 14ª Ed. Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- BARROS CARVALHO, Paulo de. Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, 1996.
- _____. Curso de Direito Tributário. 18ª Ed. Rev. e Atual. São Paulo: Saraiva, 2007.
- BOBBIO, Norberto. O Positivismo Jurídico: Lições de Filosofia do Direito, Trad. Márcio Pugliesi *et al.* São Paulo: Ícone, 1995.
- _____. Teoria do ordenamento jurídico. 10ª Ed. Brasília: Ed. UNB, 1997.
- BRITO, Edvaldo. Capacidade Contributiva. In Capacidade Contributiva. Coord. Ives Gandra. Caderno de Pesquisas Tributárias. Vol. 14ª Ed. Resenha Tributária. São Paulo. 1989.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.
- CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário, 2ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. Princípio da Capacidade Contributiva. 1ª Ed. Malheiros Editores. São Paulo: 1993.

CUNHA JÚNIOR. Dirley da. Curso de Direito Administrativo. 10ª Ed. Salvador: JusPodivm, 2011.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imunidade Recíproca, o Princípio Federal e a Emenda Constitucional nº 3 de 1993. RDTributário 62/72-98, São Paulo, Malheiros, 1994.

DINIZ, Maria Helena. As lacunas no Direito. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. Tradução e Nelson Boeira. 3ª Ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GIANNETTI, Leonardo Varella. O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas. Dissertação. (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011.

GONÇALVES, José Artur Lima. Isonomia na norma tributária. São Paulo, Malheiros, 1993.

GREGÓRIO, Argos Magno de Paula. Capacidade Contributiva. Dissertação. (Mestrado em Direito do Estado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2007.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 27ª Ed. Rev. e Atual. São Paulo: Atlas, 2018.

JARDIM, Eduardo. In: Reflexões sobre a Arquitetura do Direito Tributário. 1ª Ed. São Paulo: DAG Gráfica e Editorial LTDA, 1988.

KUNZLER, Caroline de Moraes. A Teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. IN: Estudos de Sociologia, Araraquara, 2004. Disponível em <https://periodicos.fclar.unesp.br/index.php/estudos/article/viewFile/146/144>. Acesso em 21/03/2019.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª Ed. Rev e Atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINEZ, Vinicius C. Estado do bem estar social ou Estado Social? Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 656, 24 abr. 2005. Disponível em: <http://www.jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6623>. Acesso em 28/02/2019.

MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. A Seletividade como Instrumento Concretizador da Justiça Fiscal no Âmbito do ICMS. Fortaleza, 2007. Disponível em <http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/monografias/gerados/ana%20monica%20filgueiras%20menescal.pdf>. Acesso em 03/03/2019.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 25ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2001.

NABAIS, José Casalta. O Dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito tributário: estudo de casos e problemas. São Paulo: Bushatsky, 1973.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

PALSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 6ª Ed. Rev. Atual. Ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

_____. Curso de Direito Tributário Completo. 8ª Ed. Rev. Atual. Ampl. São Paulo: Saraiva, 2017.

PESSOA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Rev. direito GV, São Paulo, v. 5, nº 1, p. 95-106, 2009. Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322009000100005&lng=en&nrm=iso. Acesso em 11/04/2019.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. O princípio constitucional da igualdade. Minas Gerais: Editora Lê, 1990

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SANCHES, José Luís Saldanha. Justiça fiscal. Portugal: Ensaio da Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SANTI, Eurico. Lançamento Tributário, São Paulo: Max Limonad, 1996.

SOUSA, Antonio Narcelio Santos. O princípio da capacidade contributiva na constituição de 1988. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/54867/o-principio-da-capacidade-contributiva-na-constituicao-federal-de-1988>. Acesso em 04/04/2019.

STRECK, Lenio Luiz. Jurisdição Constitucional e decisão jurídica, 3ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e Capacidade contributiva. In: Revista de Direito Tributário nº 4/125-134. São Paulo: RT, 1978.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª Ed. Renovar, 2009.

VILANOVA, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo: Max Limonad, 1997.

XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001.

ZILVETTI, Fernando Aurélio. Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

DAYANA ROSA BRANDÃO PIRES

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO INSTRUMENTO DE
JUSTIÇA FISCAL À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Monografia apresentada ao Curso de Direito do Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. MSc. Alex Taveira dos Santos

SANTA RITA

2019

DAYANA ROSA BRANDÃO PIRES

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO INSTRUMENTO DE
JUSTIÇA FISCAL À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Monografia apresentada ao Curso de Direito
do Departamento de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal da Paraíba, como
exigência parcial para obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas.

Data da Aprovação: Santa Rita – PB, ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. MSc. Alex Taveira dos Santos
Orientador

Prof. Dr. Valfredo de Andrade Aguiar Filho
Membro

Prof. MSc. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto
Membro

Dedico este trabalho a minha família, em especial aos meus pais, meus grandes incentivadores, a minha irmã e ao meu esposo.

AGRADECIMENTO

A Deus, por todas as bênçãos que me concedeu, como a sabedoria, a saúde e a paciência para concluir este curso, mesmo com todos os percalços desta jornada.

Aos meus pais José Leôncio da Silva Brandão Neto e Marileide do Amarante Brandão (*in memoriam*) por serem o meu porto seguro, minha fortaleza e exemplos de dedicação e determinação.

A minha irmã Deyse de Fátima do Amarante Brandão por também me apoiar e incentivar, sendo um referencial na trajetória acadêmica.

Ao meu esposo Guilherme Silva Pires de Sá por sua paciência e parceria durante todo o curso, suportando os momentos mais tensos e me dando força em todos eles. Além de ter me presenteado com uma linda filha, fonte de inspiração para os meus dias.

Ao professor Alex Taveira dos Santos, pelas orientações prestadas na elaboração deste trabalho, incentivando-me e colaborando para o desenvolvimento deste estudo.

Aos professores do Departamento de Ciências Jurídicas, DCJ, que contribuíram para a disseminação do conhecimento científico, por meio dos seus ensinamentos, em especial a Adriano Godinho, Demétrius Leão, Giscard Agra, Guthemberg Farias, Pedro Pontes, Ulisses Job e Waldemar Neto.

Aos colegas de turma que me ajudaram a chegar à reta final e aos amigos que o curso me deu, que me incentivaram a nunca desistir e compartilharam comigo momentos únicos, dentro e fora da faculdade, especialmente Adeilda Ribeiro, Jordana Tavares, Joseni Gonçalo, Kayo Almeida, Larissa Nóbrega e Magno Gurgel.

“Lutar pela igualdade sempre que as diferenças nos discriminem; Lutar pela diferença sempre que a igualdade nos descaracterize.”

(Boaventura de Sousa Santos)

RESUMO

Em um estado democrático de direito, o exercício de poder está ligado aos regramentos estabelecidos pelo próprio ordenamento jurídico. Dentro do Sistema Constitucional Tributário, a imposição tributária encontra-se delimitada por diversas normas previstas, em especial, na Constituição Federal. As limitações constitucionais ao poder de tributar se dividem em gêneros e em espécies, dentre as quais estão as competências, as imunidades e os denominados princípios. Um dos princípios fundamentais do direito tributário é justamente a Capacidade Contributiva, o qual está diretamente atrelado a uma concepção de tributação justa e mecanismo de efetivação da justiça fiscal num cenário marcado por desigualdades. Este princípio utiliza concepções muito abstratas, o que, por vezes, prejudica a sua aplicação. E como unidade normativa dentro de um sistema, relaciona-se com outras normas e apresenta diversas facetas relevantes a serem consideradas dentro da ordem jurídica constitucional. Relaciona-se com a legalidade, consagrando a segurança jurídica e a democracia, com a igualdade, para apresentar um critério de distinção entre os contribuintes, com a vedação ao confisco para apresentar um limite de tributação. O principal objetivo deste trabalho é demonstrar a influência jurídica do Princípio da Capacidade Contributiva como paradigma de construção e implementação da Justiça Fiscal no estado brasileiro à luz da Carta Suprema de 1988. Justifica-se a pesquisa para fomentar a discussão acerca de uma melhor distribuição da carga tributária no Sistema Tributário Nacional, de forma justa e eficiente. Para tanto, estudo utilizou-se da vertente jurídico-dogmática, para investigar sua efetividade no plano social e fático. A técnica predominantemente utilizada foi a da análise bibliográfica, cujos resultados estão dispostos a seguir.

Palavras-chave: Capacidade contributiva. Igualdade. Limitações constitucionais. Justiça fiscal.

ABSTRACT

In a democratic state of law, the exercise of power is linked to the regulations established by the legal system itself. Within the Tax Constitutional System, taxation is delimited by several norms foreseen, in particular, in the Federal Constitution. The constitutional limitations to the power to tax are divided into genera and species, among which are the powers, immunities and so-called principles. One of the fundamental principles of tax law is precisely the Contribution Capacity, which is directly linked to a conception of just taxation and mechanism of effective tax justice in a scenario marked by inequalities. This principle uses very abstract conceptions, which sometimes detract from its application. And as a normative unit within a system, it is related to other norms and presents several relevant facets to be considered within the constitutional legal order. It relates to legality, consecrating legal security and democracy, with equality, to present a criterion of distinction between taxpayers, with the prohibition of confiscation to present a limit of taxation. The main objective of this paper is to demonstrate the juridical influence of the Principle of Contributory Capacity as a paradigm for the construction and implementation of Fiscal Justice in the Brazilian state in the light of the Supreme Charter of 1988. The research is justified in order to foment the discussion about a better distribution of tax burden in the National Tax System, in a fair and efficient manner. For that, a study was used of the legal-dogmatic side, to investigate its effectiveness in the social and factual plane. The predominant technique used was that of the bibliographic analysis, whose results are arranged to follow.

Keywords: Contributory capacity. Equality. Constitutional limitations. Tax Justice.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CF	Constituição Federal da República Brasileira
CTN	Código Tributário Nacional
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITBI	Imposto sobre a Transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição
ITCMD	Imposto sobre transmissão “causa mortis” e doação, de quaisquer bens ou direitos
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre propriedade de veículos automotores
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....	10
2.1 O DIREITO SOB A ÓTICA DA TEORIA DOS SISTEMAS.....	12
2.2 O PODER DE TRIBUTAR E SUAS LIMITAÇÕES.....	19
2.2.1 Competência Tributária.....	20
2.2.2 Princípios.....	23
2.2.2.1 Princípio Republicano.....	26
2.2.2.2 Princípio da Igualdade.....	27
2.2.2.3 Princípio da Legalidade.....	30
2.2.2.4 Princípio da Vedação ao Confisco.....	32
2.2.3 Imunidade Tributária.....	33
3 JUSTIÇA FISCAL À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	38
3.1 A JUSTIÇA E O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....	38
3.2 TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA FISCAL NO CENÁRIO BRASILEIRO.....	43
4. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	47
4.1 BREVES CONSIDERAÇÕES.....	47
4.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OBJETIVA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SUBJETIVA.....	50
4.3 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.....	54
4.4 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE.....	55
4.5 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE.....	58
4.6 APLICAÇÃO EXTENSIVA A OUTRAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	59
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	63
REFERÊNCIAS.....	64

1 INTRODUÇÃO

O Princípio da Capacidade Contributiva adentrou no ordenamento jurídico brasileiro com a Constituição de 1946 que, no seu artigo 202 previa: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Nas Constituições de 1967 e 1969, o princípio foi excluído dos textos constitucionais, voltando a fazer parte na Constituição de 1988. De acordo com o princípio em tela, convoca-se que a relação tributária considere a manifestação de riqueza do contribuinte ligada ao seu patrimônio, renda ou consumo, diferenciando-se capacidade econômica e capacidade contributiva, na busca pela aplicação da justiça na seara tributária.

Ademais, o conceito de capacidade contributiva não deve ser confundido com o de capacidade tributária passiva, previsto no Código Tributário Nacional, pois, ainda que não apresente capacidade econômica para contribuir com o Estado, mediante recolhimento de tributo, o indivíduo poderá figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária, não significando, com isso, que ele seja um contribuinte ou responsável tributário efetivo, migrando da condição de sujeito passivo em potencial para sujeito passivo efetivo.

Todavia, o que o princípio da capacidade contributiva vem instituir é que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira. Face à instrumentalização da justiça fiscal na relação tributária, resta evidente que esse princípio guarda relação com o princípio da isonomia, a fim de apresentar um critério de distinção entre os contribuintes, com o princípio da vedação ao confisco para apresentar um limite de tributação, com a função social da propriedade para relativizar o exercício do direito de propriedade.

Assim, com base nesse raciocínio, tem-se a problemática de que a complexidade do princípio é imensa e que fora até mesmo transportada para a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o qual, *a priori*, diante da imprecisão do conteúdo do princípio, praticamente lhe negou vigência, ao decidir que ele somente seria aplicável aos impostos, restringindo os seus limites apenas a uma espécie tributária. Contudo, a Suprema Corte mudou seu entendimento, passando a considerar a aplicação do princípio a outras espécies tributárias.

Dessa forma, o presente estudo, se propõe a estudar a relação entre o princípio da capacidade contributiva e o fenômeno da justiça fiscal, atuando como um limite ao

poder de tributar do Estado, à luz da Constituição Federal, que embasa a construção do conteúdo do princípio da capacidade contributiva, estendendo os seus efeitos para outras espécies tributárias.

Para alcançar o objetivo pretendido, faz-se necessário, de início, apresentar o Direito como sistema, partindo-se da teoria dos sistemas, estabelecendo as premissas que irão respaldar o estudo do sistema constitucional tributário brasileiro. Após a análise do seu funcionamento, sobretudo, as espécies de limitações ao poder de tributar do Estado, busca-se identificar o nicho no qual os princípios tributários estão incluídos, em especial aquele que é do interesse do presente estudo.

Feito isso, passa-se ao estudo da justiça fiscal como um direito fundamental do contribuinte e que pode ser alcançada por meio da aplicação efetiva dos princípios que asseguram a igualdade e a equidade na tributação, em especial o princípio da capacidade contributiva.

A partir daí, será possível edificar o conteúdo do princípio da capacidade contributiva, por meio das suas definições e classificações, além da análise do dispositivo constitucional que o abriga e seus reflexos, o que permitirá a revelação de suas eventuais facetas e formas de aplicação.

Portanto, o trabalho será dividido em três capítulos. No primeiro deles, será analisado o Sistema Constitucional Tributário, com suas competências e limitações; no segundo capítulo, o estudo adentrará na análise da importância da justiça fiscal como um imperativo ético para o Estado Democrático de Direito, além de apresentar um panorama do cenário brasileiro e a relevância das políticas públicas para diminuição dos efeitos da carga tributária e, por fim, será feita uma abordagem do Princípio da Capacidade Contributiva na Carta Constitucional de 1988, considerando seus subprincípios, numa busca pela definição do conteúdo e extensão do referido princípio.

2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

2.1 O DIREITO SOB A ÓTICA DA TEORIA DOS SISTEMAS

Niklas Luhmann, sociólogo alemão que influenciou fortemente a ciência jurídica no mundo ocidental, desenvolveu a chamada teoria dos sistemas sociais. Segundo ele, a sociedade é formada por vários subsistemas sociais com funções específicas, sendo o direito um desses sistemas. Luhmann afirma que a sociedade constitui um macrosistema dotado de autorreferenciação, isto é, autopoietico¹, que se reproduz e se modifica a partir de suas próprias bases internas. Caroline Kunzler² explica que “um sistema é autopoietico quando ele produz sua própria estrutura e todos os elementos que o compõem, incluindo o último elemento não mais passível de decomposição que, no caso dos sistemas sociais, é a comunicação”. Assim, o que possibilita a renovação interna do sistema é a comunicação, que ocupa lugar central na teoria de Niklas Luhmann. Por meio da comunicação, os diferentes subsistemas sociais exercem influência uns sobre os outros.

Segundo a teoria dos sistemas desenvolvida por Luhmann, quanto maior o número de elementos em seu interior, maior o número de conexões possíveis entre eles, fato que torna o sistema complexo, à medida que o número de conexões vai crescendo e não se consegue responder, de imediato, a todas as relações que estão sendo estabelecidas entre os elementos. Além disso, a relação de complexidade do ambiente afeta diretamente a complexidade interna, que pode provocar uma autodiferenciação do sistema em subsistemas, para atender ao crescimento da complexidade interna. Um exemplo de autodiferenciação ocorre quando se subdivide o Direito em Público e Privado e, posteriormente, em Direito Administrativo, Civil, Constitucional etc.

Vale ressaltar que a diferenciação do sistema não retrata, portanto, a decomposição de um todo em partes, mas sim uma dissociação de diferenças dentro do sistema. Por meio da autopoiese, o sistema se operacionaliza para sobreviver às mudanças impostas pelo ambiente.

¹ Sistemas autopoieticos são aqueles dotados de unidades de reprodução que se reproduzem pela própria operação destas, baseado num mecanismo de retroalimentação.

² KUNZLER, Caroline de Moraes. A Teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. IN: Estudos de Sociologia, Araraquara, 2004. Disponível em <https://periodicos.fclar.unesp.br/index.php/estudos/article/viewFile/146/144>. Acesso em 21/03/2019. Acesso em 21/03/2019.

A evolução do sistema ocorre quando ele se autodiferencia e ainda quando há uma passagem de um tipo de diferenciação para outro. Segundo Luhmann a segmentação, a hierarquia, centro/periferia e a função são quatro formas pelas quais o sistema pode diferenciar-se, sendo que, conforme evolui, passa de sistema segmentado até chegar ao sistema funcional. Assim se deu com a passagem de uma sociedade segmentada, na antiguidade, para uma sociedade funcional, na modernidade (KUNZLER, 2004, p. 126)

Sob a perspectiva de Luhmann a sociedade moderna compõe-se de vários sistemas sociais comunicativos, incorporando um sistema mundial de vasta complexidade, com diversos sistemas que criam estruturas para si próprios e para os outros ao seu redor. Com o fenômeno da autodiferenciação o sistema social global se desdobra em subsistemas tais como política, economia, direito, conforme a função que desempenham. Sobretudo, a função de todo e qualquer sistema social é reduzir a complexidade do ambiente.

Assim, para o estudo do direito, sob a visão de sistema, faz-se necessário, *a priori*, identificar suas características, para ser possível conceituá-lo. Na visão de Geraldo Ataliba um sistema pode ser entendido como um composto de elementos, analisado sob uma perspectiva unitária. Sendo uma reunião ordenada de várias partes que mutuamente se sustentam e são explicadas por princípios, os quais dão azo aos elementos que se complementam.

Considerando que o sistema jurídico é composto por normas que se coadunam com os princípios, de maneira a expor sua ordem e sua unidade, a Constituição corresponde ao conjunto de normas de um determinado Estado, podendo-se inferir que as constituições nacionais formam sistemas jurídicos erigidos em torno de princípios harmônicos que atuam em conformidade com os valores consagrados pela respectiva sociedade.

Maria Helena Diniz³ explica que a noção de sistema pode ser entendida como o aparelho teórico por meio do qual é possível o estudo da realidade, ressaltando que o Direito não seria um sistema jurídico, e sim uma realidade que pode ser concebida por meio do modo sistemático da Ciência do Direito, acomodando seus atributos de forma coesa com vistas à facilitação do estudo.

Ao analisarmos o conceito de sistema, é possível admitir que essa condição seja atribuída tanto à Ciência do Direito quanto ao Direito Positivo, este, chamado pelo mestre Paulo de Barros Carvalho, de ordenamento jurídico. A despeito de serem

³ DINIZ, Maria Helena. As lacunas no Direito. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.26-27.

tanto a ciência do Direito quanto o Direito Positivo reconhecidos como sistemas (modalidade Proposicional Empírica), ambos não se confundem. Barros Carvalho⁴ explica que há muitas diferenças que marcam a realidade do direito positivo e a Ciência do Direito, demonstrando características peculiares, sendo “dois corpos de linguagem, dois discursos linguísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas diversas”.

A caracterização do Positivismo Jurídico, também chamado de Direito Positivo, foi feita por meio da Teoria do Ordenamento Jurídico, prelecionada por Bobbio⁵. O advento desta teoria se deu entre o final do século XVIII e início do século XIX, tendo como mentor e maior expoente o jusfilósofo Hans Kelsen. Fundada nos pilares da unidade, coerência e completude, esta teoria considera o Direito não como uma norma ou acervo de normas singulares, mas como um instituto unitário constituído pelo conjunto sistemático de todas as normas.

Lançando uma análise sobre o pensamento de Kelsen, o autor Lourival Vilanova⁶ alega que “a unidade de um sistema de normas é decorrente de um superior fundamento de validade desse sistema- a Constituição positiva, ou, em nível epistemológico, a Constituição em sentido lógico-jurídico, ou seja, a norma fundamental”. Em conformidade com as conclusões de Bobbio, Vilanova reconhece a norma fundamental da teoria kelseniana como o ponto de partida para se chegar à homogeneidade das regras do Direito Positivo, proposta pela Teoria do Ordenamento Jurídico, posto que tal característica seria obtida por meio da normatividade, de acordo com o modelo kelseniano de explicação.

Compactuando do mesmo pensamento, declara Barros Carvalho:

A descoberta da norma fundamental, por HANS KELSEN, é o postulado capaz de dar sustentação à Ciência do Direito, demarcando-lhe o campo especulativo e atribuindo unidade ao objeto de investigação. A norma hipotética fundamental não se prova nem se explica. É uma proposição axiomática, que se toma sem discussão de sua origem genética, para que seja possível edificar o conhecimento científico de determinado direito positivo. Ela dá legitimidade à Constituição, não cabendo cogitações de fatos que a antecedam. (BARROS CARVALHO, 1996, p.60-61)

⁴ BARROS CARVALHO, Paulo de. Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, 1996, p.53.

⁵ BOBBIO, Norberto. O Positivismo Jurídico: Lições de Filosofia do Direito, Trad. Márcio Pugliesi et al. São Paulo: Ícone, 1995, p. 197.

⁶ VILANOVA, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 180.

Dos preceitos de Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova pode-se concluir pela conceituação de Direito Positivo, como um sistema social, formado por um arranjo hierarquizado de normas jurídicas submetidas à fundamentação ou derivação, relacionadas intrinsecamente segundo um princípio unificador. A existência de um princípio unificador proporciona a unidade e homogeneidade do sistema, tornando essencial a convergência de todas as normas do sistema em um único ponto: a norma fundamental, sustentáculo de validade de uma constituição positiva⁷.

Para que o sistema jurídico apresente a uniformidade necessária, os seus elementos devem possuir ordem e coerência. De acordo com o pensamento sistemático de Wilheim Canaris⁸ a unidade do sistema jurídico deve ser evidenciada pela sua adequação valorativa e pela unidade interna. O autor explica que as partes que compõem um sistema, a saber, o sistema jurídico, concatenam-se harmonicamente, todavia, apresentar as ligações existentes entre os elementos não é uma missão simples, uma vez que envolve uma construção permanente. Dessa forma, um dos ofícios mais importantes do cientista jurídico é descobrir as conexões que envolvem os sentidos das normas e dos princípios diretivos, expondo-os de maneira ordenada, a fim de promover uma conjuntura sistemática.

Norberto Bobbio⁹ entende por ‘sistema’ uma totalidade ordenada, um conjunto de entes em que existe certa ordem. Para que se considere uma ordem, é necessário que os entes que a constituem não estejam somente em relacionamento com o todo, mas também num relacionamento de coerência entre si. Ao questionar se um ordenamento jurídico constitui um sistema, cumpre saber se as normas que o compõem estão num relacionamento de coerência entre si, e em que condições é possível essa relação.

Sob este prisma, embasados pela conceituação de sistema, vale buscar sua coordenação com o universo do Direito, sendo conveniente a explicação do professor Geraldo Ataliba¹⁰ quando aduz: “De pouco vale a familiaridade com certas informações, se não se as coordena com o universo do Direito, se não se sabe filiá-las, explicá-las e concatená-las com os fundamentos em geral, e com o todo sistemático

⁷ O jusfilósofo Hans Kelsen evidencia que a norma fundamental constitui a unidade e a pluralidade de normas enquanto representa o fundamento da validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa. In: (Teoria Pura do Direito, 1998, p. 21-22).

⁸ CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 25.

⁹ BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. 10ª ed. Brasília: Ed. UNB, 1997, p.71.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, São Paulo: RT, 1968, p. 21.

onde estão inseridas”, tendo em vista conceber o Direito como um sistema que tem como finalidade, segundo Eurico Santi¹¹, transmitir ao discurso científico uma noção de correção e perfeição formal, o que presume a validade lógico-racional das suas proposições.

A Constituição Federal da República representa o conjunto de normas constitucionais de um determinado Estado e que a ciência do Direito possibilita deduzir que as constituições nacionais reproduzem sistemas jurídicos, erigidos sobre princípios harmônicos e em consonância com os valores consagrados pela respectiva sociedade.

Ainda que a Carta Magna possa ser decomposta em partes, o sistema engendrado por ela é único e deve correlacionar-se com todas as outras partes para se tornar uma unidade. É nesse sentido que argumenta o autor Dirley da Cunha Júnior¹² ao afirmar que toda Constituição deve ser encarada como unidade e como um sistema que privilegia determinados valores.

Diante do exposto, tendo em vista a necessária integração sistemática, fica evidenciado o papel extremamente importante dos princípios, porquanto a Constituição ser também um conjunto de valores sociais, entretanto pelo fato de não tê-lo todos expressos e preenchidos, faz-se necessária a complementação. Dessa forma, os princípios adquirem essa postura diretiva, apontando o rumo para se manter a unidade e a coesão do sistema constitucional.

É sabido que, no sistema constitucional brasileiro, todas as normas possuem o mesmo patamar hierárquico, haja vista estarem todas na Constituição, de maneira que, uma possível e eventual hierarquia existente entre elas dá-se pela relevância do seu conteúdo. Destarte, os conceitos até aqui expostos permitem conceber a ordem jurídica brasileira como um sistema de normas, algumas inerentes ao comportamento em sociedade, outras atinentes à estrutura do mundo jurídico, sendo todas produzidas pelo homem para fomentar e remodelar a conduta no seio da sociedade.

Para fins didáticos, costuma-se diferenciar o Sistema Constitucional Tributário, tratando-o como um subsistema constitucional de extrema relevância, albergado na Carta Magna no Título VI, capítulo I. Sob este prisma, Ataliba¹³ o considera um sistema parcial inserido no sistema constitucional total, não podendo

¹¹ SANTI, Eurico. Lançamento Tributário, São Paulo: Max Limonad, 1996, p.41.

¹² CUNHA JÚNIOR, Dirley da. Curso de Direito Administrativo. 10ª Ed. Salvador: JusPodivm, 2011, p. 37.

¹³ ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: RT, 1968, p. 4.

concebê-lo sem que se estabeleça uma correlação com a sua matriz, a saber, a Constituição.

A Constituição Federal da República primou por tratar da questão tributária de uma maneira diligente, zelosa, instituindo os parâmetros em que a atividade de tributação pode e deve ser realizada, o que evidencia a importância de se estruturar o denominado Sistema Constitucional Tributário.

Eduardo Jardim¹⁴ define o sistema tributário como o “conjunto de normas organizadas harmonicamente no texto supremo, as quais versam matéria tributária e jazem reunidas em torno de princípios fundamentais”. Tal harmonização não se aplica apenas aos tributos, mas também aos princípios constitucionais, permeando-os e vinculando-os ao sistema tributário. Sendo de grande valia ressaltar que o princípio da Capacidade Contributiva, objeto central desta pesquisa, encontra-se amparado no rol de direitos fundamentais, concretizando um dos preceitos mais significativos contidos na Carta Magna, cuja significação deverá ser angariada da totalidade do sistema, mediante conjugação com outras normas jurídicas fundamentais. É exatamente essa harmonia entre as regras diretivas do nosso sistema constitucional tributário e o comando superior da Capacidade Contributiva que passaremos a enfrentar nos capítulos subsequentes deste estudo.

Aliomar Baleeiro¹⁵ explica que o direito constitucional tributário representa “uma parte do Direito Constitucional, a que é tributária pelo objeto a que se refere, porém é constitucional, porque sua tarefa consiste em disciplinar a soberania do Estado em determinado setor- o da atividade tributária”. As normas constitucionais tributárias são consideradas de nível superior à lei, assumindo relevante importância nos países de Constituição rígida e de controle de constitucionalidade exercida por órgãos jurisdicionais.

Por conseguinte, percebe-se que a compreensão do sistema constitucional tributário não está limitada a uma parte da Constituição, mas percorre toda ela, por isso, a existência de outros valores positivos dentro do corpo constitucional deve ser analisada com a profundidade devida, a exemplo dos princípios e direitos fundamentais.

¹⁴ JARDIM, Eduardo. In: Reflexões sobre a Arquitetura do Direito Tributário. 1ª ed. São Paulo: DAG Gráfica e Editorial LTDA, 1988, p. 33.

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 8.

Do ponto de vista da teoria das fontes, o Sistema Constitucional Tributário brasileiro pressupõe um sistema composto de fontes normativas, de maneira hierárquica, reproduzindo a estrutura piramidal que estatui a Constituição como fundamento de validade para diversas outras espécies normativas. Tal construção sistemática confere proteção e segurança jurídicas aos contribuintes, de forma que as prerrogativas concedidas ao Estado para a atividade tributária não sofrem variação e findam por constituir-se como legítima garantia aos cidadãos.

Ao discorrer sobre o Sistema Tributário Nacional, o constituinte outorgou poderes necessários à instituição dos tributos que irão subsidiar as inúmeras prestações estatais estabelecidas. Paralelamente, definiu diversos procedimentos e limites a serem considerados quando da realização da atividade tributária, uma vez que tal atividade estatal restringe a liberdade e o patrimônio dos cidadãos.

Isto posto, fica claro que, além de respaldar os limites estruturais do Estado brasileiro, a Carta Política de 1988 fixou premissas e estabeleceu prerrogativas aos indivíduos, de forma a representar verdadeiros limites ou obstáculos aos poderes do Estado. Convém destacar a diferenciação empreendida pelo autor Edvaldo Brito¹⁶ quanto ao Poder Tributário e o Poder de Tributar. O referido autor declara que o poder tributário seria onipotente, equivalente ao poder constituinte originário¹⁷. Fazendo-se uma analogia, poderia-se equiparar ao poder divino. Já o poder de tributar seria aquele conferido pelo ordenamento jurídico para dispor sobre as regras de transferência do patrimônio do particular para a coletividade.

O poder exercido pelo Estado deve, em um regime de Estado Democrático de Direito, além de amparar e promover os direitos sociais e individuais, não violá-los. O poder exercido pelo Estado e seus agentes é limitado pelo ordenamento jurídico e encontra-se consubstanciado na soberania do povo. De forma que o Estado só age dentro dos limites estabelecidos pelo próprio ordenamento, os quais encontram-se gravados no texto constitucional.

A partir do incremento do protagonismo estatal, ao longo da história, na efetivação e materialização de direitos e liberdades fundamentais cada vez mais amplos, o Estado passou a demandar mais recursos financeiros para fazer frente aos gastos e despesas do aparato estatal. Por conseguinte, a atividade tributária, ao longo

¹⁶ BRITO, Edvaldo. Capacidade Contributiva. In Capacidade Contributiva. Coord. Ives Gandra. Caderno de Pesquisas Tributárias. Vol. 14ª Ed. Resenha Tributária. São Paulo. 1989, p. 321-322.

¹⁷ No mesmo sentido, discorre Roque Carrazza In: CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 490.

de mais de 200 anos, atuou como principal fonte de recursos financeiros para o exercício das atividades estatais, sendo através da tributação, a maneira de se transferir parte do patrimônio dos particulares para os cofres públicos. Nem sempre a tributação ocorreu de forma justa e equânime, o que ensejou diversos movimentos revolucionários registrados na História.

Com o advento do Estado de Direito, a tributação passa a sofrer contenções jurídicas. Sendo, pois, o Estado Democrático de Direito, a forma de estado vigente no Brasil, tem-se que todo o Poder emana da soberania popular e por ela é limitado. A Constituição Federal de 1988 trata do poder de tributar, conferido ao Estado Brasileiro, cujo exercício deve ocorrer dentro das premissas delimitadas pela própria Constituição, garantindo, por exemplo, que o cidadão não tenha o seu patrimônio confiscado de maneira arbitrária, no exercício da competência tributária pelos entes tributantes.

2.2 O PODER DE TRIBUTAR E SUAS LIMITAÇÕES

O autor Ruy Barbosa Nogueira¹⁸ entende que o poder de tributar decorre inevitavelmente da noção de soberania estatal, prerrogativa esta que o Estado exerce sobre o povo do seu território, como um dever de prestação. Considerando a República o tipo de governo alicerçado na igualdade formal dos indivíduos, em que os titulares do poder político desempenham-no, via de regra, de forma representativa, em caráter eletivo e momentâneo, “numa República todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, sem distinção de condições sociais e pessoais¹⁹”.

A predominância da ideia de República é essencial para o exercício da tributação, apesar do princípio republicano estar vivificado em cada artigo da Carta Suprema, fazendo-o emissário de sua mensagem de respeito pelo povo e por seus interesses. Com a instauração da República, os privilégios tributários concedidos a indivíduos, classes ou segmentos da sociedade são abolidos, conduzindo, assim, à noção de igualdade na tributação.

¹⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito tributário: estudo de casos e problemas. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 140.

¹⁹ CARRAZZA (Op.Cit.), p. 67.

É sempre oportuno encarecer que a competência tributária é conferida às pessoas políticas, em última análise, pelo povo, que é detentor por excelência de *todas* as competências e de *todas* as formas de poder. De fato, se as pessoas políticas receberam a competência tributária da Constituição e se esta brotou da vontade soberana do povo, é evidente que a tributação não pode operar-se exclusiva e precipuamente em benefício do Poder Público ou de uma determinada categoria de pessoas. (CARRAZA, 2013, p. 93)

Assim, não se pode conceber que, se o povo atribuiu a competência tributária ao ente político, este venha exercê-lo, inclusive, em desfavor desse mesmo povo, contudo não é tarefa fácil comprovar a afronta ao princípio republicano, embora cediço que tal situação ocorra em nosso ordenamento. Por isso, ao exercer a competência tributária, o ente político deve ter a precaução de observar se está atendendo aos preceitos do princípio republicano.

Luciano Amaro²⁰ explica que as limitações ao poder de tributar não se esgotam aos enunciados contidos na Carta Suprema, podendo ser extraídas também das normas presentes em outros capítulos da Constituição, a exemplo da seguridade social, da ordem econômica, além dos direitos e garantias individuais.

Assim, o exercício do poder de tributar exige o respeito às delimitações balizadoras do campo material de incidência, estabelecido no texto constitucional, além da adequação aos princípios constitucionais tributários, conformando-se aos limites quantitativos delimitados pela Constituição, pelas normas complementares ou até por resoluções do Senado, os quais, em conjunto, irão balizar o exercício do poder de tributar.

Ademais, nenhum poder é concedido desmedidamente, sendo o poder de tributar passível de limitações, as quais previstas em nossa Lei Maior, são consideradas restrições impostas pelo sistema jurídico às entidades responsáveis pelo exercício de tal poder. Dentre as limitações constitucionais, pode-se destacar o conjunto de regras previstas nos artigos 150 a 152 da Carta Suprema, que abrigam os princípios fundamentais do direito tributário, destacando-se a competência tributária, as imunidades tributárias e outros princípios.

2.2.1 Competência Tributária

²⁰ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 130.

Por tributo, tem-se toda “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei (...)”, conforme disposto no art. 3º, do Código Tributário Nacional. A atividade tributária é uma ação realizada por meio de um exercício de poder, dessa forma, para que haja o surgimento da obrigação tributária, prescinde-se da vontade dos sujeitos envolvidos naquela relação jurídica. Isto posto, colige-se que o exercício do poder de tributação exige do ordenamento jurídico uma autorização, a qual é concedida com a designação de diversos limites.

Logo, a Constituição limita o exercício da competência tributária, seja de modo direto, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplina outros direitos, como o de propriedade, o de não sofrer confisco, o de exercer atividades lícitas, o de transitar livremente pelo território nacional etc. A competência tributária já nasce limitada (CARRAZA, 2013, p.580).

Em observância a um dos princípios basilares do direito tributário brasileiro, o princípio da legalidade, somente se pode exercer a competência tributária para instituir tributos, por meio de lei ou instrumento normativo equivalente.

Assim sendo, entende-se por competência tributária a atribuição parcial de poder, derivada da Constituição, para que os entes tributantes fixem tributos, com a finalidade de arrecadar recursos para promover suas respectivas atribuições constitucionais. Em razão da Carta Suprema ter conferido a repartição das atribuições para a instituição de tributos, de maneira clara e exaustiva, tal feito configura-se uma limitação de poder, agindo como uma espécie de restrição ao poder de tributar, haja vista que nenhum ente político poderá invadir ou usurpar a competência de outrem, tampouco ultrapassar a autorização prevista no texto constitucional.

Dá -se, assim, uma repartição de competências tributárias e também, sob uma outra ótica, uma repartição de fontes de receitas tributárias, processos constitucionais que se entrecruzam, embora um não se identifique com o outro, certo que a repartição de competência, temática mais rica, não se limita a uma simples repartição de receitas. Esta se contém naquela ou dela deriva (COELHO, 2012, p.65).

De acordo com o pensamento do autor Sacha Calmon Navarro Coêlho, a competência tributária revela-se como uma divisão do poder de tributar, determinado na constituição, entre os entes políticos. Este poder, que antes era uno, foi repartido e concedido, por meio da competência, a cada um dos entes tributantes.

Outro aspecto que se pode ressaltar no tocante à competência tributária no Brasil relaciona-se com o princípio federativo, pois nas repúblicas organizadas politicamente em forma federada, a distribuição de competências é bastante relevante na instituição do poder de tributar, na medida em que reparte este poder entre as pessoas políticas que convivem na federação. *A priori*, a Constituição não cria tributos, mas atribui competências às pessoas políticas para instituí-los através de lei, baseados no princípio da legalidade da tributação, sendo assim, um Estado federado precisa garantir autonomia financeira para seus entes.

Via de regra, as competências costumam ser classificadas doutrinariamente em privativas e comuns. O critério para esta classificação baseia-se na distribuição pormenorizada pelo texto constitucional. O autor Sacha Calmon²¹ explica que essa classificação resulta de uma premissa adotada pela Constituição Federal de 1988, pautada na distinção entre tributos vinculados e não vinculados, cujo vínculo se opera mediante uma atuação estatal, sendo classificados como tributos vinculados, as taxas e contribuições e tributos não vinculados, os impostos.

A competência para a instituição dos tributos vinculados (taxas e contribuições) é comum, isto é, cabe a todos os entes federados, nos limites da sua atuação. A concessão desse tipo de competência não gera problemas, posto que basta identificar o agente da atuação estatal e, conseqüentemente, o sujeito passivo beneficiado ou que tem acesso ao serviço disponibilizado pelo agente estatal, para verificar qual é o ente tributante competente à instituição e cobrança do tributo.

Paralelamente, no que se refere à competência privativa dos entes tributantes, os fatos geradores do tributo não possuem relação com a atuação estatal. Tal característica poderia ensejar intensas disputas por receitas financeiras entre os entes políticos, todavia, por tratarem de fatos específicos que denotam riqueza, a Carta Magna teve o zelo de descrevê-los e de conceder, de maneira individualizada, a titularidade para estabelecer o respectivo imposto, exatamente para evitar os conflitos de competência.

A natureza atribuída ao instituto da competência tributária provém de uma autorização dada pela Constituição para determinar o tributo, considerando-se que o texto constitucional não descreve os elementos normativos do tributo, mas somente confere o poder indispensável para a sua criação, por meio de lei.

²¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 90.

Dessa forma, está-se diante de uma atribuição precipuamente legislativa, no tocante ao fato de que é autorizada a instituição de tributos ao ente político, através de mecanismos legislativos, descrevendo-se, de maneira abstrata, todos os elementos que constituem a obrigação tributária, tais como a hipótese de incidência, sujeitos e objeto da prestação. Por meio da competência tributária os entes ficam autorizados, mediante procedimentos legislativos, a editarem normas que abranjam os elementos essenciais dos tributos, considerando-o em seus vários aspectos, a saber: pessoal, espacial, quantitativo, material e temporal.

2.2.2 Princípios

Em conformidade com a teoria dos princípios, pode-se considerar a existência de duas espécies normativas: as regras e os princípios, todavia, por ser um assunto que traz consigo uma celeuma doutrinária, não será objeto deste estudo a diferenciação exata das duas espécies.

Denomino “princípio” um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade (DWORKIN, 2010, p. 36).

Ronald Dworkin²² entende que a diferenciação entre regras e princípios é de natureza lógica, sendo ambos voltados à tomada de decisão, entretanto, com orientações distintas. Enquanto as regras seriam aplicáveis, “à maneira do tudo ou nada”, levando em conta se a regra é válida ou não, os princípios seriam padrões que obrigam a sua observação, na medida em que constituem argumentos com base em um sentimento de justiça.

Para Robert Alexy²³ a distinção entre regras e princípios torna-se mais notória nos casos de colisão de princípios e de conflito de regras, uma vez que a cada um destes embates, carece ser dada uma solução distinta. Na hipótese de princípios colidentes, a resolução não se encerra com a identificação imediata de prevalência de um princípio sobre o outro, todavia é determinada por meio da ponderação entre os

²² DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. Tradução e Nelson Boeira. 3ª Ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010, p. 42.

²³ ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2011. p. 91-94.

princípios, diante das circunstâncias concretas, em razão das quais, um deles irá receber a prevalência, sempre que se verificar aquela situação.

Humberto Ávila²⁴ afirma que vários critérios podem ser utilizados para esta diferenciação, sendo os principais: o caráter hipotético-condicional das regras; a diferença no modo final de aplicação; a diferença na relação entre as regras e entre os princípios e o fundamento axiológico dos princípios.

O primeiro critério, o caráter hipotético-condicional, está assentado na ideia de predeterminação da decisão, considerando que as regras têm uma hipótese e uma consequência já previstas, ao contrário dos princípios. O critério da diferença no modo final de aplicação sugere que as regras sejam aplicadas no sentido “tudo ou nada”, isto é, de modo absoluto, já os princípios devem ser no sentido “mais ou menos”, ou seja, de um modo gradual. Já o último critério, o do fundamento axiológico, funda-se na ideia de que, diferentemente das regras, os princípios, agem como fundamentos axiológicos para a tomada de decisão, em razão do seu caráter amplo e diretivo.

É possível constatar que o princípio é uma norma jurídica de elevada carga axiológica²⁵, com amplo grau de abstração e que estatui deveres e obrigações a serem realizados em níveis variados, conduzindo, ainda, a interpretação de todo o ordenamento jurídico, por constituir-se em motivações fundamentais para a decisão.

Partindo-se de uma análise etimológica do termo princípio, pode-se considerar a ideia de base, fundamento, origem, sendo uma palavra, muitas vezes empregada para apontar normas que fixam importantes critérios objetivos. Contudo, entende-se que, apesar de encerrarem a ideia de início, não foi com essa acepção que o termo fora utilizado na Constituição, ao discorrer sobre os Princípios Fundamentais, sendo-lhes atribuído uma concepção nuclear, mandamental e diretiva.

Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. (BARROS CARVALHO, 2007, p. 156)

²⁴ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. 13ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 43 e ss.

²⁵ Entende-se por axiologia o ramo da Ciência Filosófica que pretende estudar os valores predominantes na sociedade, tais como verdade, justiça, bem, mal, compreendendo o sentido moral.

Em determinados momentos o princípio irá conter uma ordem expressa, clara e determinada, em outros, estará implícito na norma constitucional, levando a realização de um esforço indutivo para concebê-lo. Porém, tal fato não significa que haja supremacia de uns princípios sobre outros, mas poderia se considerar uma certa primazia devido ao conteúdo intrínseco que representam para a ideologia do intérprete, dando azo à diferenciação entre princípios e sobre-princípios, os quais não serão abordados neste estudo.

Para Roque Carrazza²⁶ o princípio é a “*pedra angular* de qualquer sistema”, onde as várias partes formadoras do todo, se equilibram reciprocamente, cuja coesão entre elas é fruto da atuação dos princípios, que agem como alicerces da construção jurídico-normativa, espalhando-se por diferentes normas a fim de promover a compreensão, a inteligência e a harmonia do sistema normativo.

Segundo nos parece, princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam. (CARRAZZA, 2013, p. 39)

Assim, torna-se impensável conceber o direito sem considerar os seus princípios basilares, os quais, em conjunto com as normas, formam um composto harmônico e unitário, devendo ser considerado ao buscar interpretar as normas do ordenamento jurídico, sem haver dissociação dos princípios.

Dito isto, ressalta-se que a influência dos princípios pode ser percebida na interpretação e aplicação dos mandamentos constitucionais, posto que há de prevalecer a interpretação que mais se alie ao princípio relacionado. Também não se pode deixar de observar qual o sentido atribuído ao texto constitucional pelo legislador, cuja análise normativa só será exitosa se houver amparo na principiologia.

(...) o intérprete é conduzido aos patamares dos princípios jurídico-constitucionais, que, mais do que simples regras de comando, “são ideias-matrizes dessas regras singulares, vetores de todo o conjunto mandamental, fontes de inspiração de cada modelo deontico, de sorte a operar como verdadeiro critério do mais íntimo significado do sistema como um todo e de cada qual das suas partes” (TEMER, Michel *apud* CARRAZZA, Idem, p. 42-43).

²⁶ CARRAZZA, (Op. Cit), p. 37.

Desse modo, percebe-se que os princípios se constituem como limitações ao poder de tributar, porquanto atuam na orientação e imposição de diretrizes ao exercício da competência tributária dos entes políticos, firmadas na Constituição, cuja inobservância torna ilícita a prática do ato pelo ente tributante.

Por refletir a ideologia contida na Carta Magna, os princípios constitucionais devem ser os parâmetros eleitos pelo intérprete para atuar na direção e interpretação, cuja identificação do princípio a reger o tema, deverá partir do mais genérico para o mais específico, sendo sempre respeitados.

Além dos princípios constitucionais gerais, que também são aplicados na atividade tributária, existem, igualmente, os princípios que são específicos da área tributária, os quais constituir-se-ão objeto de análise.

O primeiro princípio a ser examinado é o Republicano.

2.2.2.1 Princípio Republicano

Roque Carrazza²⁷ ao definir República afirma que é “o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”.

Distanciando-se da noção de Monarquia, em que os poderes supremos eram concedidos a uma única pessoa, de maneira vitalícia e os privilégios do monarca figuravam acima dos interesses do povo, a ideia de República vem apresentar uma forma de governo em que a coletividade é representada por uma pessoa que age como seu mandatário jurídico em um período predeterminado.

O art. 1º da Constituição Federal de 1988 proclama a origem popular do poder ao instituir a democracia representativa, cujo preceito afirma que todo poder emana do povo que o exerce, de forma indireta, por meio dos seus representantes eleitos e, de forma direta, nos termos previstos no art. 14 da Carta Política²⁸.

Assim, o princípio republicano repousa na democracia e na igualdade, posto que não se alia à ideia de privilégios de nascimento, desconhecendo foros de nobreza e não admitindo a aplicação da lei em benefícios de uns, sem que haja para isso, uma

²⁷ CARRAZZA, (Op. Cit), p. 66.

²⁸ Art. 14: A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante: I - plebiscito; II - referendo; III - iniciativa popular.

correlação lógica entre o aspecto diferencial e o tratamento desigual ofertado em razão daquela peculiaridade.

O princípio Republicano busca evidenciar a noção de que todos os cidadãos são dotados da mesma dignidade social e são iguais perante a lei, sem distinção de condições pessoais e sociais²⁹. Dessa forma, não há mais a sujeição aos regramentos impostos pelo “Príncipe”, que atuava como uma figura externa, alheia aos principais destinatários das normas: o povo. Agora, o ordenamento jurídico passa a ser concebido com o intuito de atender a finalidade pública, levando em conta as características, necessidades e anseios dos variados segmentos da sociedade.

Considerando que este princípio veda a concessão de vantagens tributárias baseadas em privilégios de pessoas ou classes de pessoas, os tributos devem ser instituídos e arrecadados sem ferir o equilíbrio entre os direitos do Estado e os direitos dos cidadãos, haja vista que a prerrogativa de arrecadar, conferida ao poder público não pode ensejar em abusos face aos contribuintes.

É fácil perceber que o princípio republicano conduz ao princípio da generalidade da tributação, tendo em vista que a carga tributária passa a atingir a todos, de forma que o custo econômico que o contribuinte tenha que suportar seja igual aos demais que se encontrem na mesma situação jurídica, sendo-lhes, assim, oferecido o mesmo tratamento tributário. Em outras palavras, o princípio republicano impõe que todos os indivíduos que praticam o fato gerador tributário devam ser tributados com igualdade.

2.2.2.2 Princípio da Igualdade

O Princípio da Igualdade representa o mais amplo dos princípios constitucionais presentes no ordenamento jurídico brasileiro moderno. Alicerçado no art. 5.º do texto constitucional, *caput*, estabelece a igualdade formal, consagrando que todos os indivíduos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza.

O princípio da igualdade interdita tratamento desuniforme às pessoas. Sem embargo, consoante se observou, o próprio da lei, sua função precípua, reside exata e precisamente em dispensar tratamentos desiguais. Isto é, as normas legais nada mais fazem que discriminar situações, à moda que as pessoas compreendidas em umas ou em outras vêm a ser colhidas por regimes diferentes. Donde, a algumas são deferidos determinados direitos e

²⁹ CARRAZZA, (Op. Cit), p. 67.

obrigações que não assistem a outras, por abrigadas em diversa categoria, regulada por diferente plexo de obrigações e direitos (BANDEIRA DE MELLO, 2000, p. 8).

Com base nesse princípio fica vedado o tratamento desigual, porém, em alguns casos, o tratamento desigual encontra argumento de validade na Constituição de forma fundamentada e em proveito daqueles que menos têm.

É evidente que o Estado, para praticar a atividade estatal e atender às inúmeras necessidades da coletividade, carece de recursos, constituindo uma das suas atividades a de arrecadar valores monetários a fim de obter subsídios financeiros para subsidiar a sua atuação, cuja principal fonte recai sobre os tributos.

A igualdade perante a lei consiste na obrigação de aplicar as normas jurídicas gerais aos casos concretos, de acordo com o que eles estabelecem, ainda que delas resulte uma discriminação, caracterizando a igualdade puramente formal, enquanto a igualdade na lei exige que, nas normas jurídicas, não existam distinções que não sejam abrigadas na Constituição.

Sabe-se que o Estado não pode intervir para garantir privilégios à determinada classe de indivíduos, pois, seu fundamento assenta-se na igualdade jurídico-formal, no plano político de caráter puramente negativo, objetivando a abolição dos privilégios, isenções de caráter pessoal.

A igualdade formal refere-se ao Estado considerado sob sua natureza formal e resultado da concepção política do Estado de Direito, o qual é baseado na lei igual para todos. Nesse sentido, discorre a jurista Cármen Lúcia Antunes Rocha³⁰ que a igualdade entre os indivíduos, desenhada pela lei, não é suficiente, se não for respeitada, seguida e para isso, necessita estar cingida de instrumentos aptos a transformá-la num princípio efetivo.

Já a igualdade material traduz-se em perceber a realidade, investigando as diferenças existentes entre os indivíduos menos favorecidos por algum aspecto social, econômico ou político, para então criar leis de conteúdo essencial que os favoreçam, e, desta forma promover o alcance do nível de igualdade das classes sociais e econômicas favorecidas pelo sistema.

Mas a isonomia, com relação ao Direito Tributário, deve ser formulada também, necessariamente, de maneira positiva. (...) A questão torna-se tanto mais importante quanto se sabe que, na ordem dos fatos, a

³⁰ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. O princípio constitucional da igualdade. Minas Gerais: Editora LÊ, 1990, p. 39.

desigualdade econômica é dado inegável, com ela convive e dela se alimenta o sistema capitalista, suporte e estrutura do atual regime jurídico (COELHO, 2012, p. 255).

Face à substancial importância que o princípio da igualdade possui para o Direito Tributário, apesar de estar previsto de forma geral no *caput* do art. 5º da Carta Magna, o legislador constituinte optou por reiterá-lo no art. 150, inciso II, que inaugura a seção das limitações ao poder de tributar. Deixando evidenciado, por meio da repetição legislativa, um reforço ao princípio da igualdade na seara tributária.

Um dos balizadores para o tratamento diferenciado que respeita o princípio da igualdade está na observância de outro princípio: o da capacidade contributiva. Na situação em que o contribuinte apresentar maior capacidade contributiva, este deverá ser tratado de maneira desigual. Isso é igualitário, isso é aplicar essa igualdade e é a única regra de discriminação prevista na Constituição.

Roque Carrazza, apoiando-se nas lições de Celso Antônio Bandeira de Melo, afirma que

À lei tributária, portanto, é dado desigualar situações, atendendo a peculiaridades de classes de contribuintes, mas só quando haja uma *relação de inerência* entre o elemento diferencial e o regime conferido aos que se incluem na categoria diferenciada (CARRAZZA, 2013, p. 484).

O que o legislador constituinte originário preconiza é a observância do princípio da igualdade tributária ao vedar que o legislador tributário estabeleça tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente. Em verdade, ainda que não houvesse a previsão do art. 150, inciso II da CF/88, o *caput* do art. 5º seria suficiente para que o princípio da igualdade revelasse sua força impositiva e atuante na interpretação das normas tributárias.

José Artur Lima Gonçalves³¹ ressalta que para se averiguar se houve ou não uma ofensa ao princípio da igualdade, em matéria tributária, faz-se necessário analisar a regra matriz de incidência tributária nos seus cinco aspectos (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo), apontando qual o elemento discriminado pela norma a ser analisada, verificando se há conexão entre a discriminação e a diferença de tratamento dado, bem como deve-se observar se há uma relação de subordinação e adequação coerente entre a discriminação ocorrida e os princípios constitucionais.

³¹ GONÇALVES, José Artur Lima. Isonomia na norma tributária. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 75.

A Constituição tem como função propiciar aporte ao Estado para o alcance do bem comum. Assim, a tributação não pode ser imposta sem critérios, visto que deve alcançar a todos com isonomia e justiça. O sacrifício econômico suportado pelo contribuinte, quer seja pessoa física ou jurídica, deve ser igual para todos os que se encontram na mesma situação jurídica, garantindo uma tributação justa.

2.2.2.3 Princípio da Legalidade

Este princípio corolário do art. V do Diploma Excelso representa um dos pilares mais relevantes do direito tributário, consagrando dois valores proeminentes para a sociedade brasileira: a segurança jurídica e o princípio democrático.

De acordo com o inciso I do art. 150 da CF fica vedado exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça. No Estado Democrático de Direito, a instituição e cobrança de tributos estão limitados pelo princípio da legalidade, visto que não há relação tributária sem a existência de uma fonte primária baseada na lei.

O Estado de Direito limita os poderes públicos, isto é, concretiza-se numa proibição de agir em desfavor das pessoas. Por isso, nele, para a melhor defesa dos direitos individuais, sociais, coletivos e difusos, a Constituição vincula, não só o administrador e o juiz, mas o próprio legislador. De fato, tais direitos são protegidos também diante da lei, que deve se ajustar aos preceitos constitucionais (CARRAZZA, 2013, p. 271)

Resta evidente que o enfoque quantitativo do tributo deve vir indicado na lei, seja por meio da estipulação de um valor fixo, da fixação de uma base de cálculo e de uma alíquota, da definição de uma tabela, ou de qualquer outra forma capaz de promover critérios para a apuração do montante devido. Se é pela lei que se estabelece o *quantum debeat*, apenas por meio da lei se poderá aumentá-lo, redefinindo seu valor, modificando a base de cálculo, majorando a alíquota.

O princípio da legalidade originariamente cingia -se a requerer lei em sentido formal, continente de prescrição jurídica abstrata. Exigências ligadas aos princípios éticos da certeza e segurança do Direito, como vimos de ver, passaram a requerer que o fato gerador e o dever tributário passassem a ser rigorosamente previstos e descritos pelo legislador, daí a necessidade de tipificar a relação jurídico- tributária (COELHO, 2012, p. 203).

Nesta senda, o princípio da legalidade promove a segurança ao cidadão contribuinte, pois leva o ente tributante a observar todos os aspectos atinentes ao fato

gerador da exação tributária, indo além de uma simples autorização do legislador para a cobrança do tributo, passando a observar se a situação concreta reflete a situação hipotética prevista na lei. Assim, fica a Administração pública impossibilitada também de cometer arbítrios ou alterações da carga tributária sem que haja respaldo legal para essa atuação, prevenindo danos à sociedade.

Assim a legalidade tributária pressupõe, pois, reserva absoluta de lei em sentido formal, na medida em que exige que os tributos sejam instituídos, não somente com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei. Só ela pode dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva, quais sejam: material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo.

Ao reforçar a competência exclusiva do Poder Legislativo para criar ou aumentar tributos, a Constituição Federal consagra a ideia de autotributação, a qual se evidencia pelo consentimento da sociedade em suportar os tributos e pela estrita vinculação à lei, motivo pelo qual fala-se em Princípio da estrita legalidade.

Percebe-se que a lei, para o Direito Tributário, exerce um papel de extrema importância para disciplinar questões atinentes à instituição e extinção de tributos, sendo a fonte formal, por excelência, de produção das normas tributárias, abaixo apenas da Constituição.

O *tipo tributário* (descrição material da exação) há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica. A lei deve, pois, estruturá-lo em *numerus clausus*, ou, se preferirmos, há de ser uma *lei qualificada* ou *lex stricta*. Em síntese, tudo o que é importante em matéria tributária deve passar necessariamente pela lei da pessoa política competente (CARRAZZA, 2013, p. 284).

Comparando o tipo penal ao tipo tributário, Sacha Calmon Coelho³² evidencia que o tipo tributário pode ser ainda mais rígido que o tipo penal, uma vez que este concede ao juiz o arbítrio de definir a sanção, enquanto que, na seara tributária, cabe apenas a aplicação da lei, com seus critérios de quantificação definidos.

O princípio da legalidade estrita desponta como primordial mecanismo de apresentação e garantia da justiça fiscal, na medida em que se conjuga com a noção de certeza do direito e da segurança jurídica ao contribuinte. Assim, com fundamento na estrita legalidade os elementos tributários necessários para a definição do fato impositivo serão definidos pela lei tributária, restando proibido ao Poder Judiciário o

³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 220.

uso de analogia, como também o emprego da discricionariedade pela Administração Pública.

O autor Alberto Xavier³³, em contrapartida, explica que atrelar o princípio da legalidade a uma mera referência de reserva legal é, de certa forma, mitigar a acepção desse princípio, visto que este não se limita apenas a isso, sendo, a reserva absoluta de lei, uma exigência estabelecida na Constituição. Desse modo, a reserva absoluta, prescrita pelo princípio da legalidade torna a lei tributária uma lei estrita, que oferece o critério para a decisão do caso concreto, determinando todos os elementos do tipo tributário.

Em razão da observância ao princípio da legalidade, as autoridades fazendárias sujeitam-se ao rigor da lei e possuem somente o dever de lançar e arrecadar tributos nos casos previstos. Dessa forma, situam-se no patamar de igualdade, Fazenda Pública e contribuintes, haja vista a submissão de ambos à lei.

2.2.2.4 Princípio da vedação ao confisco

A Constituição Federal³⁴ estabelece a proibição de se utilizar o tributo com efeito confiscatório (art. 150, IV), isto é, impedindo que o Estado se aposse dos bens do cidadão, o que representa, também, uma limitação ao poder de tributar do Estado, de forma que o caráter confiscatório do tributo venha a ser analisado, conjuntamente, em face da carga tributária resultante dos tributos.

Devido ao caráter lacônico do preceito em tela, abre-se espaço para diversas interpretações, contudo, a doutrina tem afirmado que o tributo será considerado confiscatório quando “exceder a capacidade contributiva sem, todavia, ofertar critérios objetivos para a sua verificação³⁵”.

Dado o fato de que os tributos, em especial os mais onerosos, implicam transferências compulsórias dos recursos do cidadão para o Estado, contanto que essa transferência se opere dentro dos limites autorizados pelo texto constitucional, a tributação considera-se justa e legítima, não resultando em efeito de confisco.

³³ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 18.

³⁴ Art. 150, IV, da CF: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV – utilizar tributo com efeito de confisco (...)”.

³⁵ SABBAG (Op. Cit.) p, 430.

O que a Constituição intentou, ao estabelecer este princípio, não foi conceder proteção à propriedade privada, de maneira absoluta, contra a incidência tributária, o que se pretende é evitar que, através do tributo, o Estado limite a riqueza privada.

O princípio da vedação ao confisco não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do *legislador* e é, além disso, preceito dirigido ao *intérprete* e ao *julgador*, que à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco (AMARO, 2017, p.172).

A problemática reside na delimitação de até onde se pode avançar sobre o patrimônio do contribuinte, sem que o tributo configure confisco, além de estabelecer qual o limite máximo de ônus que se pode impor sobre a situação tributável, devendo-se, para todas as situações, utilizar-se dos parâmetros da razoabilidade.

2.2.3 Imunidade Tributária

Além da competência, uma outra forma de limitação ao poder de tributar é por meio da definição expressa na Constituição Federal acerca das hipóteses em que se recai a imunidade tributária. Hugo de Brito Machado³⁶ esclarece que “a imunidade impede que a lei defina como hipóteses de incidência tributária aquilo que é imune”, isto é, para o autor, a imunidade representaria uma limitação da competência tributária.

Compartilhando do mesmo entendimento, Roque Carrazza³⁷ explica que as imunidades podem ser entendidas como um fenômeno de caráter constitucional que define, de maneira expressa, as situações que se encontram fora da esfera da competência tributária dos entes políticos. Sendo assim, para o autor, as imunidades tributárias seriam normas negativas, na definição dos limites da competência tributária.

Nesta senda, discorre Luciano Amaro que

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo (AMARO, 2017, p. 178).

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. Rev e Atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 300.

³⁷ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 814-815.

O fundamento das imunidades assenta-se na preservação de valores considerados extremamente relevantes pela Carta Magna de 1988, tais como o princípio federativo, a liberdade de expressão, de religião, a atuação de certas entidades, etc fazendo com que a capacidade econômica do contribuinte seja ignorada face à não incidência de tributabilidade ou da existência de situação que o considere imune.

De maneira clara e objetiva Amaro³⁸ define a imunidade tributária como sendo uma técnica legislativa dotada de simplicidade, em que se estabelece a exclusão de certas situações do campo tributável, para que não incida qualquer gravame fiscal sobre elas. Para o autor, a imunidade tributária não seria uma derrogação ou “amputação” do poder de tributar, visto que, nessas situações, o próprio poder de tributar não existiria.

Por força da norma constitucional que define as competências tributárias, descrevendo algumas situações que ficam fora do alcance do poder de tributar, ou seja, hipóteses de imunidade, considera-se que a diferença básica entre imunidade e isenção reside na competência. Enquanto a imunidade exerce influência no plano de definição da competência, a isenção atua no campo de exercício de competência.

Comungando do mesmo entendimento, os autores Antônio Roque Carrazza³⁹ e Paulo de Barros Carvalho *apud* Carrazza (*loc.cit*) afirmam que a regra imunizante atua na delimitação da competência tributária outorgada aos entes tributantes, fazendo com que a esfera de atuação seja definida tomando por base a imunidade estabelecida. Dessa forma, por vontade do legislador constituinte, algumas pessoas foram excluídas do alvo da tributação, sendo alcançadas pelo manto da imunidade.

Portanto, como quer este autor, as normas constitucionais que tratam das *imunidades tributárias* fixam a *incompetência* das pessoas políticas para incidir a tributação sobre determinadas pessoas, seja pela natureza jurídica que estas têm, seja porque realizam certos fatos, seja, ainda, por estarem relacionadas com dados bens ou situações (CARRAZZA, 2013, p. 815)

A doutrina tradicional, que tem por um dos representantes Aliomar Baleeiro⁴⁰, classifica as imunidades, em função do seu alcance, sendo objetivas, quando atingem

³⁸ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 178-179.

³⁹ CARRAZZA, (Op. Cit) p. 819.

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 107.

coisas, subjetivas, quando atingem pessoas e mistas. Todavia, Roque Carrazza⁴¹ defende que a “imunidade é sempre subjetiva, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações”, sendo assim o autor se posiciona contrário ao entendimento clássico.

José Willson Ferreira Sobrinho *apud* Carrazza (*op. cit.*) assevera que existem dois papéis atribuídos à norma imunizante. Um que se refere à fixação da competência tributária e outro que confere ao ente competente tributário, uma espécie de direito público subjetivo, na medida em que concede ao sujeito imune o direito referido.

Tal entendimento também é esposado por Regina Helena Costa⁴² ao declarar que a imunidade tributária representa uma exceção ao princípio da generalidade da tributação, o qual considera que o dever de tributar recai sobre todos os que realizam determinada situação de fato, sem distinção. Ademais, a autora enfatiza que a ausência de previsão da regra imunizante tornaria as pessoas, as situações e os bens passíveis de serem tributados pelos entes competentes.

Em relação ao objeto das normas imunizantes, o autor Roque Carrazza⁴³ revela uma mudança em seu posicionamento, afirmando que outrora já havia defendido a tese de que as imunidades tributárias se referiam, somente, aos impostos, contudo, atualmente reconhece que a Carta Suprema estende o seu manto imunizante para abranger também as taxas e contribuições.

Do art. 150, inciso VI da Carta Magna, extrai-se a primeira das imunidades, a intitulada imunidade recíproca, que diz respeito à imunidade das entidades políticas. Pelas lições de Roque Carrazza⁴⁴, compreende-se que as imunidades recíprocas derivam do respeito ao princípio federativo, bem como da observância ao princípio da isonomia, estabelecendo-se a igualdade entre as pessoas políticas integrantes da federação e impedindo que os entes políticos cobrem tributos uns dos outros.

Partindo da premissa de que o patrimônio, as rendas e os serviços das pessoas políticas servem como instrumentos para a promoção das suas finalidades institucionais, a autora Misabel Derzi⁴⁵ defende que o fundamento da imunidade

⁴¹ CARRAZA, (Op. cit.), p. 818.

⁴² COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 51.

⁴³ CARRAZA, (Op. cit.), p. 828.

⁴⁴ CARRAZA, (Op. cit.), p. 83.

⁴⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imunidade Recíproca, o Princípio Federal e a Emenda Constitucional nº 3 de 1993. RDTributário 62/72-98, São Paulo, Malheiros Editores, 1995, p. 89.

recíproca reside na supremacia do interesse público. Assim, a imunidade se dá em razão das atividades típicas dos entes políticos, de forma que não se aplica a eventuais atividades econômicas realizadas em regime de livre concorrência, regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel (Art. 150, §3, CRFB).

Leandro Paulsen⁴⁶ ressalta que a imunidade recíproca é imutável, não podendo ser atingida nem mesmo pelo Poder Constituinte Derivado. Porquanto o preceito constitucional (artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal) só faz menção expressa a imposto, a imunidade recíproca não atinge outras espécies tributárias, como taxas e contribuições.

Convém destacar a disposição constitucional⁴⁷ que estende essa imunidade às autarquias e às fundações mantidas pelo poder público, bem como às empresas públicas e sociedades de economia mistas, que sejam consideradas delegatárias de serviços públicos. A Carta Magna teve o zelo de determinar as circunstâncias em que o Estado, ao exercer atividade no âmbito econômico, estaria competindo em igualdade de condições, e, assim não estaria submetido à imunidade recíproca, em respeito à lealdade concorrencial, não devendo gozar de quaisquer privilégios decorrentes da sua soberania.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal⁴⁸, em interpretação extensiva, concedeu imunidade às empresas públicas e sociedades de economia mista delegatárias de serviço público, em regime de monopólio, a exemplo dos Correios e Telégrafos, entendendo que, nessas situações, o ente público não estaria atuando na economia, e sim, buscando cumprir as suas finalidades institucionais.

O art. 150, inciso VI, alínea “b”, CF, contempla a imunidade religiosa, concernente aos templos de qualquer culto, referindo-se a tudo que seja ligado ao culto religioso, o que reafirma o princípio da liberdade de crença e prática religiosa. Hugo Machado⁴⁹ explica que tal imunidade não se deve resumir ao “seu alcance, de sorte

⁴⁶ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 6ª Ed. Rev. Atual. Ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p.87.

⁴⁷ Art. 150, §2º *in verbis*: A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

⁴⁸ Cf. STF, Tribunal Pleno, Rel. p/Acórdão Ministro MENEZES DIREITO, ACO 765, 2009.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. Rev e Atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 304.

que o tributo constitua um obstáculo, nem se deve ampliá-lo, de sorte que a imunidade constitua um estímulo à prática do culto religioso”. Ademais, a imunidade religiosa apenas compreende o patrimônio, a renda e os serviços correlacionados com as finalidades essenciais.

A imunidade dos partidos políticos, dos sindicatos e das instituições educacionais ou assistenciais sem fins lucrativos, vem estabelecida na alínea “c” do supramencionado artigo. Aliomar Baleeiro⁵⁰ esclarece que “Instituição de educação não significa apenas a de caráter estritamente didático, mas toda aquela que aproveita à cultura em geral, como o laboratório, instituto, centro de pesquisas, o museu”, entre outros. Muito embora o inciso VI faça menção aos impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços”, a interpretação dada pelo STF é no sentido de que todos os impostos sejam beneficiados.

Antônio Roque Carrazza⁵¹ lembra que também fazem parte do rol de instituições assistenciais, aquelas de previdência privada, conhecidas como “fundos de pensão” em razão da sua natureza e finalidades, além de não possuírem fins lucrativos, atenderem ao requisito da universalidade e visarem ao interesse público.

O texto constitucional estipula os requisitos materiais para o gozo dessa imunidade, fazendo referência, implicitamente, à lei complementar para definição das condições a serem atendidas, por força do art. 146, II, da CF⁵². Ressalte-se que, para fins de concessão da imunidade, é necessário que os serviços prestados por essas instituições estejam relacionados com seus propósitos institucionais, preencham os requisitos estabelecidos no art. 14 do Código Tributário Nacional e não possuam fins lucrativos.

Mais: a imunidade não cai por terra ainda que, das atividades econômicas, venha a resultar *lucro*. Basta que “o patrimônio, a renda e os serviços” sejam relacionados com as “finalidades essenciais” destas pessoas. O que não pode haver- agora, sim- é a distribuição do lucro aos fundadores, dirigentes ou administradores. (CARRAZZA, 2013, p. 900)

Finalizando o rol das imunidades constitucionais, tem-se o disposto no art. 150, inciso VI, alínea “d” que trata da imunidade sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão. Cristalina é a proteção constitucional à liberdade de

⁵⁰ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 213.

⁵¹ CARRAZZA (Op. Cit.) p. 898.

⁵² Art. 146. Cabe à lei complementar:

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

expressão e pensamento, as quais consubstanciam a liberdade de imprensa. Tal imunidade, para ser real, deverá abranger todo o material necessário à produção do livro, jornal ou periódico, não se atendo apenas à um exemplar, mas a todo o conjunto.

A concessão dessa imunidade, privilegiando a liberdade de pensamento, contribui para a promoção cultural e o incremento da educação, razão pela qual a Carta Magna atribuiu meios para a proteção e divulgação das ideias ao proibir a cobrança de quaisquer impostos sobre os materiais referidos. Todavia, Carrazza⁵³ esclarece que apenas os livros que se prestam a veicular ideias, conhecimentos, agindo como *veículos do pensamento* estão alcançados pela imunidade.

Diante de todo o exposto acerca das imunidades tributárias, o aspecto caracterizador principal da imunidade está assentado no fato de que esta representa uma delimitação expressa da competência tributária. Caso contrário, os sujeitos, os bens ou a situação, estariam submetidos à tributação. Assim, a imunidade constitui uma norma que reduz os efeitos da atribuição da competência tributária, em determinadas situações.

3 JUSTIÇA FISCAL E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

3.1 A JUSTIÇA E O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Não há como falar do Princípio da Capacidade Contributiva sem tratar da justiça fiscal, haja vista serem dois temas intrinsecamente ligados, numa relação simbiótica. Porém o que vem a ser a justiça fiscal? Do que ela trata? De quais ferramentas se utiliza para alcançar seus objetivos? Antes de adentrar nesses questionamentos, faz-se necessário expor um panorama histórico para desenvolvimento da análise acerca da justiça fiscal e a tributação.

Tarefa complexa é estabelecer a definição da ideia de justiça, a qual remonta desde os tempos longínquos da história da humanidade. Tal dificuldade se assenta no fato de ser um conceito abstrato, subjetivo e variável que se modifica em função do momento histórico, da cultura, dos costumes, do juízo de valor coletivo e individual. Apesar da dificuldade de conceituação, é indiscutível que há uma raiz imutável da

⁵³ CARRAZZA (Op. Cit.) p. 911

justiça baseada num valor transcendental e supremo que visa a igualdade dos indivíduos, buscando oferecer-lhes exatamente o que é devido.

Elemento integrante e indissociável do Direito, a justiça assume um dos temas mais discutidos pelos mais famosos jusfilósofos, a exemplo de Platão, Sócrates, Aristóteles, Kant, que dedicaram a vida a estudar o cerne da ética, da moral e da justiça. Cumpre destacar a contribuição de Aristóteles, que toma a sociedade como parâmetro ao classificar a justiça nos subtipos justiça distributiva e justiça retributiva.

A primeira refere-se à distribuição equânime dos bens entre os componentes da sociedade política, ou seja, busca “dar a cada um o que é seu”. Já a justiça retributiva consiste na cominação e aplicação de sanções às condutas humanas que se revelem contrárias às exigências da justiça distributiva, seja de forma omissiva, não distribuindo a alguém o que é seu de direito, seja de maneira comissiva, privando voluntariamente alguém do que lhe pertence. Em outras palavras: consiste na correção ou ajuste da situação prática com vistas à sua adequação aos ideais da justiça distributiva.

Avançando nos capítulos da História, percebe-se que o ideal de justiça permeia vários momentos e conceitos históricos e o Estado Democrático de Direito, fruto da expressão da vontade da coletividade que o compõe, baseia-se numa ordem jurídica, cuja essência está pautada na justiça, pois sem ela corre o risco de se tornar um instrumento inútil e arbitrário. Nesse ínterim discorrem Tipke e Yamashita⁵⁴ que as Constituições dos Estados de Direito tomam como premissa a possibilidade de reconhecer o que é justo e o injusto, o que só é permitido se não houver dissociação da ideia de Ética.

A ideia do Estado Democrático de Direito, da forma como é atualmente conhecido, decorre de um extenso processo de evolução na organização das sociedades ao longo dos séculos. Origina-se dos antigos povos gregos, cujos pensadores refletiram sobre a melhor forma de organização da sociedade para o atendimento do interesse comum.

Refere-se a um Estado em que há a observância e o respeito pelos direitos humanos e garantias fundamentais, promovendo a proteção jurídica dos direitos individuais e coletivos, bem como dos direitos sociais e políticos. No Estado Democrático de Direito os dirigentes devem respeito ao que é previsto nas leis,

⁵⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 21.

respeitando e cumprindo seus estatutos, além disso, as ações governamentais não podem contrariar as previsões legais, o que resulta em limitação do poder de decisão e na proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Lenio Streck⁵⁵ explica que à medida que a Constituição surge como fundamento de validade (superior) do ordenamento, consolidando a própria atividade político-estatal, a jurisdição constitucional desponta representando “a condição de possibilidade do Estado Democrático de Direito”.

Nesse contexto, a Constituição Federal de 1988 se apresenta como o diploma legal que consolidou os direitos fundamentais individuais e firmou-se como a Constituição Cidadã, em razão da sua forma e matéria, avançando bastante rumo à democracia moderna e incorporando em seu preâmbulo a noção de Estado Democrático de Direito como o garantidor do efetivo exercício dos direitos civis, sociais, liberdades e outras garantias.

O Estado passa a ter como objetivo garantir liberdades civis, direitos e garantias fundamentais, além dos direitos humanos, mediante a devida proteção jurídica. A Carta Magna de 1988, em seu preâmbulo, estabelece a figura do Estado Democrático de Direito como garantidor desses direitos e liberdades, além de promover e respeitar a separação de poderes, apoiando-se na teoria tripartite inaugurada por Montesquieu.

Alexandre de Moraes⁵⁶ afirma que Estado Democrático de Direito seria o “caracterizador do Estado Constitucional, significando que o Estado se rege por normas democráticas, com eleições livres, periódicas e pelo povo, bem como o respeito das autoridades públicas aos direitos e garantias fundamentais”.

Assim, o Estado Democrático de Direito caracteriza-se pela vinculação dos direitos fundamentais à finalidade essencial de respeito à dignidade humana. Cumpre destacar que a Constituição Federal uniu os ideais do Estado Social aos fundamentos do Estado Democrático de Direito, o qual inaugura os direitos de terceira e quarta geração, a exemplo dos direitos difusos, coletivos, transindividuais, direito à democracia, pluralismo político etc.

Nessa esteira, convém ressaltar que as ações estatais devem estar estreitamente ligadas aos preceitos da Justiça, já que esta representa um dos mais expressivos fins do

⁵⁵ STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição Constitucional e decisão jurídica*, 3ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 37.

⁵⁶ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 25ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 06.

Direito. Sendo a tributação um das formas que o Estado utiliza para angariar recursos financeiros, nada mais salutar à sociedade que sejam implementadas práticas de cobrança justa dos tributos.

O autor português Luiz Casalta Nabais⁵⁷ defende a ideia de que o Estado contemporâneo é um Estado Fiscal, suportado principalmente pelos impostos, e que este tributo decorria de um dever fundamental, de forma que não poderia ser considerado um sacrifício para os contribuintes, e nem como fruto de uma relação de poder instituída pelo Estado. Segundo o autor, o imposto não pode ser considerado

nem como um *mero poder* para o estado, nem simplesmente como um *mero sacrifício* para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado (NABAIS, 2004, p. 185).

Sob essa perspectiva, o dever fundamental de pagar impostos contribuiria para enfatizar o caráter solidário do tributo, já que o Estado carece dos meios (recursos financeiros de origem tributária) para realizar suas diversas atividades (prestações sociais) e o cumprimento deste dever estaria ligado ao sentido de cidadania fiscal. Por oportuno, ressalte-se que Nabais enfatiza a tese de que o dever fundamental é de pagar impostos e não tributos, haja vista o sistema constitucional tributário português priorizar as receitas de impostos em várias passagens da sua legislação.

Ao discorrer sobre a teoria de Nabais acerca do dever fundamental de pagar impostos e a divergência doutrinária sobre considerar o tributo um mecanismo de poder ou o fruto do exercício da competência atribuída pela Constituição, Leonardo Giannetti⁵⁸, elucida a questão ao afirmar que

É certo que o fato de o Estado ser suportado por tributos não retira a importância do controle do destino da receita, ou seja, o controle dos gastos. (...). Não há dúvida que essa nova visão impõe ao Estado compromissos junto à sociedade, entre os quais o de tratar os cidadãos como iguais. (...). De qualquer forma, o tributo não deixará de ser visto como um dever fundamental apenas porque a receita decorrente não foi utilizada (ficou “no caixa” do Governo) ou foi mal utilizado. Em outras palavras, uma coisa é a ideia de tributo como objeto de um dever fundamental, o que lhe confere uma legitimidade ética; outra situação é o tributo criado pela lei, capaz de vincular as pessoas que realizaram o fato gerador a cumprir uma obrigação tributária concreta, passível de questionamento. E por fim, outra hipótese é a questão financeira e

⁵⁷ NABAIS, José Casalta. O Dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 2004.

⁵⁸ GIANNETTI, Leonardo Varella. O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas. Dissertação. (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011.

orçamentária, matéria que deve ser, sim, objeto de rigoroso controle, não só por órgãos da própria Administração Pública (como Auditorias e Controladorias), como também pelo Tribunal de Contas (GIANNETTI, 2011, p. 93-94).

Diante do que restou exposto, no Estado Democrático de Direito, o tributo detém um papel central, pois representa o suporte financeiro que o Estado possui, amparado na supremacia da Constituição e na afirmação dos direitos fundamentais. Este caminho se apresenta como o mais adequado para a concepção de uma justiça no âmbito fiscal.

Atuando como instrumento para uma equânime distribuição da carga tributária, a Justiça Fiscal busca considerar a capacidade de cada indivíduo de arcar com o ônus proveniente dos tributos visando assegurar a equidade na distribuição da carga tributária.

O conceito de justiça fiscal confunde-se, dessa forma com noções de igualdade na distribuição da carga tributária. Uma repartição mais equitativa dos encargos com o financiamento das atividades governamentais, nesse caso, seria conseguida ao passo em que a contribuição individual variasse diretamente com a respectiva capacidade (MENESCAL, 2007, p. 12).

Isto posto, vê-se que a justiça fiscal é um direito fundamental do contribuinte e que pode ser alcançada por meio da aplicação efetiva dos princípios que asseguram a igualdade e a equidade na tributação, em especial o princípio da Capacidade Contributiva, que visa a melhoria na distribuição da carga tributária e a diminuição da desigualdade social.

A despeito dos vários significados que permeiam o conceito de justiça fiscal, Sanches aponta que:

O conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados: o primeiro é o da justiça fiscal no sentido de justiça tributária, que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre várias categorias de contribuintes. Perante uma dada carga fiscal, trata-se de saber como é que ela é partilhada entre todos, particularmente na perspectiva da sua incidência entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos (SANCHES, 2010, p. 13)

Considerando que a justiça fiscal é “o valor supremo do Estado de Direito”⁵⁹, esta é alcançada quando a tributação recolhe uma parcela da riqueza do particular, sem diminuir o padrão de vida individual, repartindo o ônus tributário que recai sobre a sociedade, de acordo com os princípios preestabelecidos pela ordem jurídica e

⁵⁹ TIPKE;YAMASHITA, (Op. Cit.), p.18

levando-se em consideração a capacidade de cada contribuinte em arcar com a obrigação.

Em suma, a atividade tributária deve estar eivada de critérios que possibilitem a implementação da justiça fiscal, assim, o poder de tributar deve respeitar princípios previamente estabelecidos de maneira que a incidência tributária sobre os contribuintes ocorra respeitando a capacidade contributiva de cada um.

3.2 TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA FISCAL NO CENÁRIO BRASILEIRO

A República Federativa do Brasil traz no rol dos seus fundamentos “[...] a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho, a livre iniciativa e a soberania popular” (art. 1º da CF). Firmada nesses alicerces político-normativos, a Constituição Federal da República, no seu art. 3º, elegeu os seguintes objetivos fundamentais: [...] construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

No Preâmbulo da Carta Suprema estão contidos os parâmetros valorativos que ensejaram os esforços normativos dos representantes políticos no exercício do poder constituinte originário, no sentido de que seja assegurado “[...] o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como os valores supremos” de nossa Pátria.

É fácil perceber que a Constituição Federal de 1988 é um texto normativo que busca regular as múltiplas e complexas tarefas dos poderes públicos, para os indivíduos e para a sociedade. Com efeito, as disposições e promessas constitucionais sociais implicam ônus financeiros, que serão suportados pelo próprio Poder Público e/ou pela sociedade.

Sendo assim, o Estado não produz nem gera riquezas. Quem gera riqueza é a sociedade, por meio dos indivíduos e das empresas. O Estado se apropria das riquezas geradas ou produzidas pelos indivíduos e pelas empresas. Tal apropriação se dá, sobretudo, por meio de tributos. Via tributos, o Estado se prepara para financiar o desenvolvimento das suas atividades.

Pelas lições de Tipke e Yamashita “a justa repartição da carga tributária total entre os cidadãos é imperativo ético para todo o Estado de Direito⁶⁰”. Nesse sentido, concebe-se o Estado Fiscal como aquele que recebe, constitucionalmente, poderes do povo para a arrecadação de receitas tributárias que irão subsidiar a atuação estatal na efetivação do interesse público.

Todavia, não se deve conceber a tributação como forma de imposição, mas como contribuição, já que esta representa o preço da cidadania, visto que os cidadãos possuem o dever de contribuir para a manutenção do Estado, para que este possa atingir seus fins, devendo esta contribuição operar-se, na medida do possível, na proporção de suas respectivas capacidades. Isso é promover a justiça fiscal.

No contexto brasileiro, faz-se necessário compreender em que consiste, de fato, a justiça fiscal e de que forma ela pode contribuir para o desenvolvimento do país. Tipke e Yamashita afirmam que a justiça que se verifica no Brasil é a justiça formal, baseada em princípios, tomando o sentido amplo da palavra.

Como a justiça é o conceito mais fundamental do Direito, ele também é o mais abstrato (...). Direito Justo pressupõe princípios (regras, critérios, padrões). Tais princípios são especialmente necessários quando direitos e obrigações, cargas e reivindicações devem ser repartidos entre membros de uma comunidade. Repartição sem princípios é repartição arbitrária. Isso é pacífico, tanto na filosofia moral como na filosofia do Direito. A orientação por princípios cuida de generalidade e consequência (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 19)

Tendo em vista que a distribuição de riquezas não ocorre de maneira equitativa no País, vez que os cidadãos nem sempre se encontram no mesmo patamar econômico sendo difícil imputar-lhes, de maneira isonômica, o ônus tributário, faz-se extremamente necessária a criação de mecanismos para atenuar as desigualdades, respeitando os limites da sua capacidade contributiva de cada cidadão.

Nesse sentido, nota-se que, para a materialização dos direitos fundamentais e sociais dispostos nos artigos 3º e 6º da Constituição Federal, não se mostra suficiente apenas a instituição e arrecadação de tributos. É impositivo que existam políticas tributárias voltadas à aplicação, de maneira consciente, do fruto da arrecadação e a distribuição justa das riquezas.

O processo que deve anteceder a imposição do tributo é a instituição da política tributária, assim, por meio dela pode-se verificar a finalidade e a necessidade

⁶⁰ TIPKE; YAMASHITA, (Op. Cit.), p.04.

da imposição ou não do tributo. Assim, a política tributária detém duas finalidades, a fiscal, que se baseia na arrecadação e a extrafiscal, que tem por objetivo estimular ou desestimular condutas.

Face às desigualdades sociais que permeiam o cenário brasileiro, maculando a sociedade, urge que o Estado atue positivamente, por meio de políticas públicas para a promoção da igualdade material, que se verifica na distribuição isonômica da carga tributária aliada à noção de justiça fiscal.

Apesar disso, a atual política tributária nacional desconsidera os limites de cada indivíduo, na medida em que opta por um modelo de gestão que destina uma preferência ao aumento das receitas públicas em prejuízo do controle das despesas públicas, o que acarreta uma elevação do ônus tributário sobre a sociedade sem a contrapartida social do Estado.

Analisando o panorama nacional, fundado na tentativa de facilitar o desenvolvimento econômico, constata-se uma forte tributação sobre o consumo e a renda, o que acarreta desoneração do capital e do patrimônio devido à imposição de uma carga tributária mais pesada.

Um levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação⁶¹ (IBPT) constatou que, no ano de 2018, o contribuinte trabalhou até o dia 02 de junho, apenas para pagar os tributos exigidos pelos governos federal, estadual e municipal. Atualmente, o contribuinte brasileiro trabalha duas vezes mais do que se trabalhava na década de 70, para arcar com o ônus da tributação. Além disso, o Brasil figura entre um dos países que mais arrecada e que dá o menor retorno à sociedade.

Não se faz necessário um olhar muito acurado para perceber que as políticas estatais nacionais têm se mostrado inaptas a promover o bem-estar social, tendo em vista que os serviços públicos colocados à disposição da coletividade são, na sua maioria, precários ou ineficientes. Em vez de agir como instrumento hábil no estabelecimento da justiça fiscal, a política tributária nacional tem se prestado a fomentar a atividade econômica da iniciativa privada, o que, em contrapartida, acaba comprometendo parte da riqueza individual que serve para garantir o mínimo vital dos indivíduos, sem que haja uma compensação significativa por parte do Estado, o que representaria investimentos em melhorias no serviço público.

⁶¹ Disponível em:
https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/21658/1528117190Estudo_dias_trabalhados.pdf.
Acesso em 05/03/2019.

O modelo tributário brasileiro está embasado na utilização dos tributos como principal fonte de receitas, levando a política fiscal a mover-se em torno de um mesmo objetivo: aumento da arrecadação. Porém, a atividade tributária no Brasil não tem atingido a sua principal finalidade, que se assenta na melhoria das condições de vida da sociedade, promovendo a justiça fiscal. Ao contrário, mostra-se geradora de injustiça fiscal, na medida em que concebe desigualdades não justificadas pelo ordenamento jurídico. Sobrecarregando uma parcela de contribuintes, com a finalidade de auxiliar a atividade desenvolvida por outra parte deles.

As ações da política tributária repercutem diretamente na sociedade e interferem na estabilidade econômica do mercado financeiro. Dessa forma, observa-se a importância da análise dos objetivos da tributação, para que seus fundamentos possam ser cumpridos, como também, para que o ônus tributário esteja de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, cooperando, assim, para a justiça fiscal.

Para alcançar a justiça fiscal, o aumento da alíquota do tributo deve corresponder diretamente ao crescimento econômico do contribuinte. A falta de observância das condições individuais de cada contribuinte, bem como a deficiente repartição dos encargos, faz com que surjam os conflitos tributários e as insatisfações dos cidadãos com relação à política tributária brasileira.

A tributação, por ser um fato jurídico-econômico-social, transcende a vontade individual, de forma que impulsiona toda a sociedade e entes privados a contribuírem, através dos tributos, para a manutenção do Estado. Por isso, uma justa tributação deverá conduzir a adequada repartição da carga tributária, sempre respeitando a capacidade individual.

A moral da tributação correspondente à ética fiscal é o pressuposto para a moral fiscal dos cidadãos. Política fiscal tem de ser política de justiça, e não mera política de interesses. A tributação seria um procedimento sem dignidade ética se impostos pudessem ser arrecadados de qualquer maneira, se o legislador pudesse ditar as leis fiscais de qualquer maneira. Também a maioria parlamentar está, num Estado de Direito, sujeita à Ética. Ela também deve observar os princípios da justiça, não podendo invocar de qualquer maneira sua força quantitativa (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 28).

Neste sentido, o ônus tributário a ser suportado individualmente deverá coincidir com a possibilidade máxima de interferência estatal na riqueza individual, de tal modo que não ultrapasse o mínimo existencial, necessário à dignidade humana.

4 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

4.1 BREVES CONSIDERAÇÕES

Ao discorrer sobre o surgimento e evolução histórica da noção de capacidade contributiva, Fernando Zilveti⁶² explica que as origens remetem ao Egito Antigo, baseado na historiografia traçada por Heródoto. Contudo, foi na Idade Moderna que o conceito foi-se amadurecendo por meio da ciência das finanças.

No século XVIII o filósofo francês Montesquieu, no seu livro *O Espírito das Leis*, já orientava que cada cidadão deveria contribuir para o custeio das despesas do Estado, com uma parcela da sua riqueza, de maneira igualitária, segundo suas possibilidades. Em 1776 Adam Smith, em sua obra *A Riqueza das Nações*, sustentava que as despesas públicas deveriam ser mantidas pelos tributos pagos pelos indivíduos, na proporção dos seus recursos, com o fim de promover a justiça tributária, evidenciando a expressão *ability to pay* que, traduzido para o português, significa capacidade para pagar.

Essa noção se refletiu anos depois na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, fruto da Revolução Francesa, que apreogava que os impostos deveriam ser suportados de acordo com as possibilidades econômicas de cada contribuinte. Essa declaração inspirou a Constituição francesa, considerada a primeira a abrigar o princípio da capacidade contributiva, influenciando outras constituições europeias, a exemplo da Constituição de Weimar (1919), a Constituição espanhola (1945) e a Constituição italiana (1947).

Carlos Palao Taboada⁶³ ao traçar um histórico sobre a evolução do conceito de capacidade contributiva ressalta que, de início, ela esteve ligada à noção de justiça fiscal, em seguida passou a ser reconhecida junto ao princípio da igualdade e depois passou a ser tratada de maneira separada do princípio. Contudo, sempre esteve relacionada à justiça fiscal, apesar do caráter vago do seu conceito, dificultando sua real percepção e utilização técnica como instrumento jurídico. Aliomar Baleeiro⁶⁴

⁶² ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Princípios do Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*, São Paulo: Quartier, 2004, p. 142.

⁶³ TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e Capacidade contributiva. In: *Revista de Direito Tributário* nº 4/125-134. São Paulo: RT, 1978, p. 126-127.

⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar Uma introdução à Ciência das Finanças. 14ªEd. Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 259-260.

também afirma que, desde o século XVIII, a justiça na tributação se confundia com o critério da capacidade contributiva.

Regina Helena Costa⁶⁵ atribui o nascimento da noção de capacidade contributiva aos estudos da Ciência das Finanças, os quais contribuíram para a formalização de uma teoria coerente e precisa, tendo servido de embasamento à preocupação da Ciência Jurídica com o tema, cujo desenvolvimento conceitual se deu graças ao trabalho desenvolvido por Benvenuto Griziotti e, posteriormente, pela Escola de Pavia.

Segundo a autora, houve dois momentos distintos, durante a evolução conceitual da capacidade contributiva e sua relação com o princípio da igualdade, o primeiro, em que a capacidade contributiva se mistura com a igualdade e o segundo quando se percebe que a capacidade contributiva não se traduz como o conteúdo material na igualdade.

Ainda que a noção de justiça varie conforme o critério que venha ser adotado, aquele que serve de esteio à capacidade contributiva está intimamente ligado a uma contribuição compatível e adequada às possibilidades do indivíduo, respeitando suas necessidades mínimas, como também a noção de igualdade. Assim, pode-se considerar que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva se relacionam na medida em que observam a capacidade econômica de cada contribuinte e os tratam de forma igualitária, respeitando a individualidade de cada um em arcar com o ônus da carga tributária.

Acrescentamos que o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. (...) Insistimos que o princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio de impostos. Intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada *Justiça Fiscal*. Em resumo, é ele que concretiza, no âmbito dos impostos, a igualdade tributária e a justiça fiscal (CARRAZZA, 2013, p. 96-98).

O precursor dos estudos jurídicos em torno da capacidade contributiva, Benvenuto Griziotti⁶⁶ defende que o princípio em tela demonstra “a potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos”.

⁶⁵ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 16-17.

⁶⁶ GRIZIOTTI *Apud* Regina Helena Costa (Op. Cit.), p. 21.

Para Tipke e Yamashita o princípio da capacidade contributiva se ajusta às condições particulares do contribuinte, atuando como um princípio de justiça individual.

Deste modo, o princípio da capacidade contributiva significa: *todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos*. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto (TIPKE, YAMASHITA, 2012, p. 31)

Leandro Paulsen (2017, p. 57) afirma que uma decorrência deste princípio está no fato do Estado determinar que cada pessoa deva contribuir com as despesas públicas na proporção da sua capacidade econômica, de forma que os mais abastados tenham uma contribuição maior quando comparados aos menos providos de riqueza.

Considerando o atual modelo estatal adotado pelo Brasil, o Estado Democrático de Direito, a ideia de justiça na tributação foi consagrada no texto constitucional, devendo observar os critérios econômicos e sociais. Entretanto, nem sempre foi assim.

A primeira referência ao princípio da capacidade contributiva consta da Constituição de 1824, cujo texto apontava que as contribuições ao Estado deviam ser proporcionais aos haveres, de forma que ninguém estava isento de contribuição. Em uma rápida análise histórica, depara-se com uma ideia embrionária do que seria o princípio da capacidade contributiva no texto da Constituição de 1946 que, no seu artigo 202, dispõe: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Nas constituições de 1967 e 1969 o princípio foi excluído dos textos constitucionais.

Após o período ditatorial, o princípio ressurgiu diante da inquietação sobre o anseio de justiça na distribuição do ônus tributário. Dessa forma, o preceito foi redelineado no texto constitucional de 1988⁶⁷, no art. 145, § 1º, com redação praticamente idêntica à do superado art. 202 do texto constitucional de 1946, alterando-se o termo “tributos” por “impostos”.

A capacidade contributiva não se limita ao art. 145, § 1º da Constituição. São vários os dispositivos que trazem este princípio, tais como: art. 1º, II, 3º, I, III e IV, 5º,

⁶⁷ Art. 145, §1º: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

caput e incisos XIII e XXII, 150, II e IV, 153, III, todos da CF. Tendo em vista que a capacidade contributiva está em diversos incisos no rol do art. 5º, não há como negar a ele um status de direito fundamental. Assim, a capacidade contributiva expressa no texto constitucional não se limita apenas ao postulado, propagando-se por todo o ordenamento jurídico, inclusive na legislação infraconstitucional, a qual também serve de instrumento para sua concretização.

A despeito das tentativas de conceituação, a capacidade contributiva não possui uma definição clara e objetiva. Os conceitos utilizados para sua definição, tais como: isonomia no tratamento do indivíduo, justiça na tributação, capacidade econômica, mínimo vital são bastante vagos e abertos, dando azo à existência de um espaço favorável à especulação na definição do postulado.

Por ser dotado de uma elevada carga axiológica, com um alto grau de abstração, o princípio da capacidade contributiva institui deveres e obrigações que podem ser realizados em níveis variados, servindo também para orientar a interpretação de normas do ordenamento jurídico brasileiro. Neste sentido, José Domingues de Oliveira⁶⁸ explica que, na qualidade de princípio, a capacidade contributiva estabelece uma eficácia negativa, haja vista que o Estado não poderá ignorar ou se sobrepor aos seus preceitos, no exercício da tributação. Por outro lado, também impõe uma eficácia positiva, na medida em que demanda uma atuação positiva do Estado para promovê-lo, concedendo o direito de o cidadão exigir a produção de normas jurídicas a fim de efetivar o estado ideal de coisas, almejado pelo Constituinte.

Assim, pode-se considerar que, na formulação jurídica desse princípio, mostrou-se relevante a necessidade de preservação da figura do contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) compromettesse os seus meios de subsistência ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

4.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OBJETIVA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SUBJETIVA

⁶⁸ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 67.

A doutrina costuma proceder à classificação da capacidade contributiva sob dois viéses, conforme o momento da sua aplicação, diferenciando-a em objetiva/absoluta e subjetiva/relativa.

Quando existe a demonstração de fatos que servirão de manifestação econômica, que permite ao contribuinte cumprir a obrigação tributária, está-se diante da capacidade contributiva objetiva ou absoluta.

A capacidade absoluta ou objetiva funciona como pressuposto ou fundamento jurídico do tributo, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricionariedade legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza (COSTA, 1993, p. 26).

Ressalta a autora que o legislador deverá se atentar a recepcionar os conceitos advindos das ciências das finanças, a fim de possibilitar a captação de índices que representem genuínas manifestações de riqueza. Por isso, a doutrina diferencia os índices diretos como sendo a posse ou a percepção de renda dos índices indiretos que estariam relacionados à circulação e consumo de riquezas. Todavia há o entendimento de que esta distinção não seria relevante⁶⁹, pois parte da ideia de que o conceito da capacidade contributiva estaria ligado implicitamente à renda ou ao patrimônio, “mesmo que estes sejam apenas manifestações parciais e, ainda, imperfeitas da capacidade contributiva”.

De acordo com os ensinamentos de Alberto Xavier⁷⁰ o fato tributário respeita tanto um critério formal - a tipicidade - como também um critério material - a capacidade contributiva - vez que o legislador, quando do exercício da competência tributária apontada pela Constituição, encontra-se limitado na sua faculdade de escolha de situações da vida suscetíveis de tributação. Neste instante, ele deve estar atento para eleger aqueles fatos que denotem algum tipo de riqueza e, por consequência, denotem capacidade contributiva absoluta ou objetiva para realizar o pagamento da obrigação tributária, selecionando, por conseguinte, o sujeito passivo hipotético que no futuro estará submetido à tributação.

Sendo assim, analisar a capacidade contributiva absoluta significa buscar signos de riqueza espalhados pela sociedade, aptos a servir de fato gerador para a criação de um determinado imposto.

⁶⁹ MOSCHETTI, 1973 *apud* COSTA (Op. Cit.) p. 28.

⁷⁰ XAVIER, 1974 *apud* COSTA (Ibidem), p. 41.

Após o momento da edição da lei, exposto acima, em que um sujeito passivo realiza o fato gerador previsto, surge a obrigação tributária e, após o lançamento tributário, o respectivo crédito tributário. O que antes era um sujeito passivo em potencial torna-se um sujeito passivo real, concreto e individualizado, apto a contribuir na medida de suas possibilidades econômicas. Segundo essa classificação, aqui desponta o rito gradualístico como a progressividade, o não confisco e o respeito ao mínimo existencial.

Na medida em que se analisa o conceito de capacidade contributiva sob o prisma objetivo, conclui-se sobre os fatos geradores e seus sujeitos passivos em abstrato, por outro lado, quando se considera cada sujeito passivo concreto, analisando sua capacidade econômica efetiva de pagar o tributo, com a finalidade de promover a justiça tributária no caso concreto, está-se diante da capacidade contributiva relativa ou subjetiva.

A capacidade subjetiva ou relativa é aquela que designa o sujeito individualmente considerado, apto a contribuir na medida de suas possibilidades econômicas, suportando o impacto tributário. Nesta capacidade contributiva, surge o rito gradualístico dos impostos, à luz da progressividade, como também o respeito ao mínimo existencial e a observância da não confiscabilidade.

Nesse ínterim, Antônio Roque Carrazza⁷¹ explica que, ao instituir uma norma jurídica de natureza tributária, o legislador deverá descrever um fato que possua conteúdo econômico, como perceber renda, para atender a capacidade contributiva no seu sentido objetivo. Já na construção da base de cálculo e da alíquota, o legislador deve considerar aspectos pessoais e particulares do contribuinte, tais como os gastos com despesas de saúde, se possui dependentes, com o intuito de atender a capacidade contributiva subjetiva.

Para Carrazza, diante de uma análise do artigo 145, §1º, da Constituição Federal, é possível identificar que o texto trata da capacidade contributiva objetiva, pois estaria se referindo às “manifestações objetivas de riqueza” e não à situação econômica do contribuinte. Paulo de Barros Carvalho⁷² também pactua da mesma opinião, afirmando que a capacidade contributiva que se verifica no dispositivo constitucional é a objetiva, pois estaria ligada à exposição de signos de riqueza.

⁷¹ CARRAZZA, (Op. Cit.) p. 102.

⁷² BARROS CARVALHO, Paulo de. Curso de Direito Tributário. 18ª ed. Rev. e Atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 174.

Já para o autor Sacha Coêlho⁷³ a capacidade contributiva a que se refere o artigo supramencionado é subjetiva, devendo ser considerada a real capacidade econômica do contribuinte, caracterizada por ser uma habilidade específica para sustentar a carga econômica do tributo.

Igual compreensão possui Regina Costa⁷⁴ quando afirma que o preceito expresso no art. 145, §1º pertence à capacidade contributiva relativa ou subjetiva, na medida em que impõe um critério de graduação do imposto e estabelece um limite à tributação.

É relevante destacar que o princípio da capacidade contributiva atua em dois momentos distintos, os quais não podem ser confundidos. O primeiro é o da elaboração da hipótese de incidência tributária; e, posteriormente, no momento da construção do mandamento normativo. Tal distinção é importante, pois varia a forma de atuação do princípio em cada uma destas etapas.

Por questões didáticas e para uma melhor compreensão dos efeitos da capacidade contributiva é feita a diferenciação entre capacidade objetiva e subjetiva, todavia, ambas são partes que compõem um todo indissociável. Assim sendo, a capacidade contributiva será violada em qualquer caso de descumprimento de um dos seus aspectos. O cumprimento da capacidade contributiva objetiva não dispensa o cumprimento da capacidade contributiva subjetiva. O princípio somente será observado, caso as duas facetas expostas sejam respeitadas.

No entanto, a capacidade contributiva objetiva é apenas um dos efeitos possíveis desse princípio, posto que de nada adiantaria estabelecer um fato com potencial econômico para tributar, se, em um momento posterior, a norma estabelecesse uma tributação excessiva, onerando o mínimo vital e suprimindo todo o patrimônio e/ou renda com potencial de tributação.

Em outras palavras, não respeita o princípio da capacidade contributiva apenas a simples eleição de um fato com conteúdo econômico. Respeita-se, tão somente, um dos seus aspectos, o objetivo, pois não é toda e qualquer manifestação de riqueza, do ponto de vista econômico, que denota uma capacidade contributiva, mas somente aquela que se mostre apta a contribuir com as despesas públicas.

⁷³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário, 2ªEd. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 90.

⁷⁴ COSTA, (Op.cit.) p. 87.

Desponta, então, a capacidade contributiva subjetiva ou relativa, cuja atuação se dá no conseqüente da regra jurídica tributária, impondo uma graduação do tributo, para que seja realizada uma justa distribuição do ônus tributário entre os sujeitos, permitindo, assim, observar, ainda que de forma presumida, as características individuais do contribuinte a fim de preservar o mínimo vital.

Nas hipóteses em que seja inviável considerar os aspectos individuais do contribuinte, não deverá haver empecilho à tributação. Sempre que for possível considerar as características pessoais dos contribuintes, com o intuito de realizar uma melhor aplicação da capacidade contributiva, esta personalização do tributo passa a ser uma imposição normativa inevitável.

Em razão da sua abstração, o princípio da capacidade contributiva necessita de mecanismos que promovam sua aplicação prática no mundo dos fatos, com o intuito de garantir sua efetividade e, conseqüentemente, promover a tão almejada justiça fiscal. Tal operacionalização é efetivada por meio de três principais técnicas ou, de acordo com alguns doutrinadores, subprincípios do princípio da capacidade contributiva, quais sejam: a proporcionalidade, a progressividade e a seletividade, que serão detalhados a seguir.

4.3 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Este subprincípio da capacidade contributiva, muito embora não se encontre expresso na Carta Suprema, consiste em aumentar a imposição tributária aplicando uma alíquota uniforme a uma base de cálculo variável. Em outras palavras, quanto maior a capacidade contributiva do sujeito passivo, representada por uma base de cálculo superior, maior será o valor do tributo a ser pago, de modo a tornar proporcional o ônus tributário à capacidade contributiva manifestada pelo contribuinte quando da incidência do fato imponible.

Eduardo Sabbag⁷⁵ explica que a aplicação da técnica da proporcionalidade, com vistas a realizar o princípio da capacidade contributiva, representa um instrumento de justiça fiscal dotado de neutralidade, pois induz que o dispêndio de cada qual seja proporcional à grandeza da expressão econômica do fato tributado.

⁷⁵ SABBAG, (Op.Cit.), p. 340.

Identificada historicamente por meio dos chamados “quintos” (20%), “dízimos” (10%) ou “décimas prediais” a proporcionalidade deixou sua marca desde os primórdios do Império Romano, por meio do instituto da *vicesima hereditatum*, que representava um imposto proporcional de 5% incidente sobre a herança⁷⁶.

Uma importante observação trazida por Sabbag deixa claro que, apesar dos impostos proporcionais terem sido bastante utilizados na Idade Moderna, levando a ocuparem, atualmente, lugar de destaque nos sistemas fiscais, esses já não são considerados os mais adequados para o atendimento ao princípio da capacidade contributiva, dado que sua aplicação persiste ainda nos casos que não se ajustam à progressividade.

4.4 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

A progressividade fora há muito utilizada, inclusive, como fonte de custeio das guerras ocorridas no início do século XX e consiste em graduar a imposição tributária através do aumento da alíquota aplicada à medida que a base de cálculo aumenta, fato que, por si só, denota uma capacidade econômica maior por parte do sujeito passivo alvo da tributação, promovendo, por conseguinte, a chamada justiça fiscal.

A progressividade pode ser aplicada com duas finalidades distintas. A primeira delas é a chamada progressividade extrafiscal, como é mais comumente conhecida, cujo fundamento não guarda qualquer relação com o princípio da capacidade contributiva, aqui estudado. A progressividade extrafiscal busca direcionar o comportamento dos indivíduos no sentido de promover finalidades diversas, previstas constitucionalmente, a exemplo do Imposto Territorial Rural, previsto no artigo 153, § 4º, inciso I, da CRFB, que tem por objetivo o cumprimento da função social da propriedade na área rural do país, visando desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

A segunda finalidade é a progressividade fiscal, em que a graduação da imposição tributária é feita com fins arrecadatários, para o custeio da máquina estatal, incentivando a redistribuição de renda e, por consequência, homenageando o princípio alvo deste trabalho. Passaremos, a partir de agora, a nos referir a esta modalidade simplesmente como *progressividade*.

⁷⁶ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças. 14ª Ed. Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 212.

Presume-se, num primeiro instante, que essa técnica sempre encontrou guarida no meio jurídico e na sociedade, uma vez que promoveria a tão pretendida justiça tributária, todavia, nem sempre foi assim. A noção de progressividade sofreu duras críticas, tendo seu caráter contestado e sendo-lhe atribuído o efeito de confisco, levando a crer que sofrera forte influência do pensamento comunista vigente no século XIX. Nesse sentido Fernando Zilveti⁷⁷ sustenta que a técnica da progressividade seria capaz de servir como desestímulo ao trabalho e ao investimento, já que o contribuinte poderia ser levado a não progredir em sua renda, com o intuito de evitar maior tributação.

A progressividade pode ser considerada uma espécie de aperfeiçoamento da técnica da proporcionalidade. Tem como objetivo aumentar a efetividade do princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, da igualdade material, tornando o aumento da tributação mais que proporcional, para quem possua maior capacidade contributiva.

Consoante às sábias palavras de Regina Helena Costa⁷⁸, sendo a igualdade, no sentido material, o ideal para o qual todo o ordenamento jurídico está voltado, a progressividade dos impostos é a técnica mais adequada à promoção da igualdade material, não bastando somente a técnica da proporcionalidade.

Convém ressaltar que o uso da progressividade, como subprincípio da capacidade contributiva, deve respeitar o seu limite máximo (não confisco) e o seu limite mínimo, correspondente ao mínimo vital ou existencial, compreendido como a porção da propriedade do contribuinte que deve ser protegida de toda e qualquer tributação, em respeito ao princípio fundamental da dignidade da pessoa humana.

Assim, não é possível impor uma progressão de alíquotas que sujeite o contribuinte de maior capacidade contributiva a uma alíquota tão onerosa que represente um verdadeiro confisco da sua propriedade privada, nem tampouco, haja uma alíquota menor incidindo sobre um montante que atinja o mínimo existencial do contribuinte de menor capacidade contributiva.

A doutrina, atualmente, divide-se em duas correntes: a primeira defende a aplicação da progressividade, independentemente de autorização constitucional,

⁷⁷ ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.176. Apesar de a progressividade ter sido alvo de graves censuras na área econômico-financeira, acusada de ser responsável pelo desestímulo à riqueza, à poupança e aos investimentos, do ponto de vista jurídico, tais argumentos são irrelevantes. Para a ciência do Direito, a progressividade ajusta-se perfeitamente ao preceito fundamental da igualdade.

⁷⁸ COSTA (Op. Cit.) p. 74.

entendendo que esta técnica é, tão somente, a materialização do princípio constitucional da capacidade contributiva. Filia-se a esse entendimento a atual Ministra do STJ Regina Helena Costa.

A segunda corrente é favorável à aplicação dessa técnica de tributação, única e exclusivamente, quando esta for imposta (IR, art. 153, § 2º, I, CRFB de 1988) ou autorizada (IPTU, art. 156, § 1º, I, redação dada pela EC 29/2000) pela Constituição Federal. A linha de raciocínio seguido por essa última corrente é a de que, se o Poder Constituinte define situações em que esse princípio deve ou pode ser efetivado, a contrário *sensu*, para outros casos, não previstos na Carta Suprema, isso não seria possível.

No que concerne a este tema, o STF se posicionava no sentido de que, para aplicação da técnica da progressividade a um determinado imposto, deveria haver previsão expressa na Constituição Federal. Isso pode ser depreendido do conteúdo da Súmula 656 de 2003, a qual estatui que: *"É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão 'inter vivos' de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel."* e da Súmula 668, editada no mesmo ano e que tem como base o julgamento do RE 153.771/MG, determinando que *"É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da emenda constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana."* A Emenda Constitucional referida (nº 29/2000) trata da aplicação da progressividade fiscal ao IPTU (art. 156, § 1º, inciso I).

É indiscutível que o STF tem buscado um posicionamento mais flexível em relação à aplicação deste subprincípio como instrumento da concretização da capacidade contributiva. Como exemplo, tem-se o julgamento do RE 562.045/RS, impetrado em junho de 2008, onde o Egrégio Tribunal declara a constitucionalidade da Lei Estadual gaúcha nº. 8.821/89 que, em seu art. 18, prevê a progressividade do ITCMD com base no resultado da soma do valor venal da totalidade dos bens do patrimônio inventariado, muito embora não exista, *a priori*, previsão na Constituição.

A partir desse julgado ficou patente a mudança de entendimento da Suprema Corte no sentido de admitir tanto a ampliação do uso da progressividade, acolhendo também os impostos reais, bem como que essa progressividade não esteja necessariamente expressa na Constituição Federal, o que não significa afirmar que essa técnica se aplicaria a todo e qualquer imposto.

Ante ao exposto, percebe-se que a progressividade não é propriamente um princípio, mas sim uma técnica. Dessa forma, no âmbito tributário, a progressividade mostra-se como um instrumento de realização da capacidade contributiva, a qual deve ser aplicada sempre que cabível.

4.5 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE

A seletividade apresenta-se, na Constituição Federal, como uma imposição constitucional na forma de uma regra e no tocante a dois tributos indiretos: o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), no inciso I do §3º do Art. 153, e o ICMS, ainda que as operações e as prestações iniciem-se no exterior, no inciso III, §2º do art. 155.

José Maurício Conti⁷⁹ discorre que a seletividade seria uma forma de aplicação do princípio da capacidade contributiva a estes dois tributos específicos que incidem sobre o consumo, prestigiando a utilidade social do bem, com vistas a reduzir o custo dos produtos que fazem parte do mínimo existencial dos indivíduos. Ricardo Lobo Torres também partilha da mesma compreensão.

Aliomar Baleeiro⁸⁰ explica que a seletividade prevê um sistema de alíquotas diferenciadas de acordo com a espécie de mercadoria. O autor afirma que o dispositivo recomenda a designação de alíquotas em razão inversa à imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Sendo assim, as alíquotas devem ser menores quanto mais as mercadorias sejam essenciais à alimentação, vestuário, moradia, tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas.

Dessa forma, haverá a aplicação de uma alíquota mais onerosa para produtos considerados supérfluos, tais como bebidas e cosméticos, que denotam uma capacidade contributiva maior do seu adquirente, e, por outro lado, uma tributação com base em alíquotas menores para produtos considerados essenciais, como por exemplo, os componentes da cesta básica.

Considerando a dificuldade na caracterização de um produto em razão da sua essencialidade, Baleeiro aponta que o termo essencialidade faz referência à adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país. Assim, as mercadorias essenciais à vida em sociedade devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as

⁷⁹ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 166.

⁸⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Ed. Revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 491.

maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo.

Ao impor a utilização de alíquotas menores para produtos ligados ao mínimo existencial dos indivíduos, reduzindo o seu custo e tornando-os mais acessíveis a um número maior de indivíduos, a seletividade demonstra sua relação com o princípio da capacidade contributiva. Além disso, promove, ainda que indiretamente, a proteção do mínimo existencial dentro das peculiaridades fiscais dos tributos incidentes sobre o consumo, de modo que a sua imposição deve ser observada.

Convém mencionar que, em conformidade com o entendimento doutrinário dominante, a seletividade do ICMS é facultativa, enquanto a seletividade do IPI é obrigatória.

4.6 APLICAÇÃO EXTENSIVA A OUTRAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Em face do texto constitucional constante do art. 145, §1º, o entendimento doutrinário tradicional apregoa que o princípio da capacidade contributiva se presta a orientar, exclusivamente, a tributação dos impostos, os quais não estão vinculados a qualquer contraprestação estatal e que se orientam por um signo de riqueza manifestado pelo contribuinte no convívio em sociedade.

Sob essa concepção, os tributos vinculados a uma contrapartida estatal específica, como é o caso das taxas, não estariam alcançados pela capacidade contributiva, devendo se orientar pelo princípio da retributividade ou remuneração, e, no caso das contribuições de melhoria, teriam como norte o princípio do benefício.

Geraldo Ataliba⁸¹ é enfático ao afirmar que a capacidade contributiva é o único critério para modulação dos impostos, sendo arbitrários e inconstitucionais “todos os eventuais critérios que possam ser adotados pelo legislador e que não levem em conta a capacidade contributiva”.

A ampliação do alcance da capacidade contributiva a outras espécies tributárias é motivo de celeuma entre diversos juristas estrangeiros e brasileiros⁸², os

⁸¹ ATALIBA *apud* COSTA (Op. Cit.), p. 52.

⁸² Dentre os que defendem que a capacidade contributiva deve ser exclusivamente aplicada para os impostos destacam-se: Francesco Moschetti, Misabel Derzi e Geraldo Ataliba. Na linha de que a capacidade contributiva pode ser aplicada a outras espécies tributárias estão José Marcos Domingues de Oliveira, Antonio Roberto Sampaio Dória e Ricardo Lobo Torres. Regina Helena Costa tem uma posição peculiar quando defende a aplicação apenas aos impostos, contudo admite a possibilidade de aplicação a outros tributos, como contribuições especiais e empréstimos compulsórios, somente quando

quais questionam a aplicação desse princípio para as taxas e contribuições de melhoria, o que, pelo nosso ordenamento jurídico, não teria cabimento, muito embora o STF já venha reconhecendo a aplicação deste princípio para algumas taxas.

Ao discorrer sobre o tributo taxa, verifica-se que sua cobrança é justificada pelo custeio da prestação do serviço público ou pelo exercício do poder de polícia estatal. É uma remuneração pela atividade estatal e, nesta esteira, alguns doutrinadores defendem que não poderia mesmo guiar-se pela riqueza do contribuinte, respeitadas as exceções previstas constitucionalmente, como por exemplo, a isenção do pagamento de taxas para registro civil de nascimento a pessoas reconhecidamente pobres⁸³.

Há de se registrar que uma corrente minoritária da doutrina entende que o princípio da capacidade contributiva orienta também as taxas. Fernando Zilveti⁸⁴ leciona que "O Estado deve respeitar o princípio, na execução de suas políticas extrafiscais de prestação de serviços ao cidadão". Ricardo Torres⁸⁵ explica que o legislador deve respeitar a capacidade contributiva do cidadão no momento da fixação do valor das taxas, de forma que não onere excessivamente aqueles que não podem suportar a carga tributária, porém necessitam fazer uso do serviço público.

Regina Costa⁸⁶ assevera que defender a aplicação da capacidade contributiva às taxas é não observar a natureza das taxas, invocando o mesmo argumento para a contribuição de melhoria. Segundo a autora, a taxa visa remunerar uma determinada atividade do poder público, diretamente relacionada ao contribuinte, de modo que não poderia ser utilizado como critério algo alheio à atividade estatal, como, por exemplo, características pessoais do contribuinte.

Até mesmo no que tange à contribuição de melhoria, a autora contesta a aplicação da capacidade contributiva, uma vez que, no seu entender, a riqueza fora ocasionada pelo Estado, ensejando valorização imobiliária, o que ocorreu independentemente da vontade ou da ação do contribuinte.

Segundo essa linha de raciocínio, as taxas e a contribuição de melhoria, por serem tributos de natureza vinculada, visam custear um serviço específico, de forma

estes apresentarem uma faceta mais parecida com a de imposto, ou seja, não estando vinculado à atividade estatal.

⁸³ Art. art. 5º, da CF:

LXXXVI - são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: (Vide Lei nº 7.844, de 1989).

a) o registro civil de nascimento;

⁸⁴ ZILVETTI, (Op. Cit.), p. 284.

⁸⁵ TORRES *apud* Zilveti, (Idem), p. 284-285.

⁸⁶ COSTA, (Op. Cit.), p. 55.

que a capacidade contributiva não teria relação, ou não serviria para distribuir de forma equitativa o custeio desse serviço entre os beneficiários daquela atividade estatal.

Em outras palavras, segundo essa corrente, não é possível considerar quaisquer características particulares dos indivíduos no tocante à materialidade das taxas e da contribuição de melhoria, haja vista que estas não dizem respeito direto ao contribuinte, e sim a uma atividade estatal, razão pela qual não poderiam ser consideradas como critério de divisão do custo da despesa, que deve ser realizada de forma simples e proporcional. O mesmo aplica-se para as contribuições especiais e empréstimos compulsórios que tenham como materialidade uma atividade estatal.

De outra banda, na corrente divergente, há os que sustentam a aplicação do referido princípio também aos tributos de natureza vinculada a uma atividade estatal, defendendo que a carga tributária seja, também, proporcionalmente dividida entre os contribuintes aos quais se destina aquela atividade estatal. Um argumento bastante utilizado por essa corrente é o fato de que o Estado não pode se recusar a prestar um serviço essencial a um cidadão que não possua recursos para saldar a respectiva taxa. São exemplos a emissão de certidão de nascimento e de óbito, a taxa judiciária, entre outros.

Para José Maurício Conti a capacidade contributiva pode ser aplicada a todas as espécies tributárias.

No tocante aos impostos, o princípio é aplicável em toda a sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhe dão os contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios (CONTI, 1997, p.68)

Não obstante o art. 145, § 1º da CF fazer menção exclusiva a impostos, entende-se que esse princípio seria também aplicável a outros tipos de tributos, conforme a própria previsão constitucional no art. 195, § 9º, que prevê que as alíquotas e bases de cálculo da contribuição social sobre a seguridade social dos empregadores poderão variar com a atividade econômica, utilização da mão de obra, porte da empresa ou condição estrutural do mercado de trabalho.

Defender a não aplicabilidade da capacidade contributiva a outras espécies tributárias em razão da materialidade (vinculada à atividade estatal) implica na ideia de que o custo da atividade estatal precisa ser dividido, necessariamente, de forma objetiva, por valor de unidade, não levando em conta as condições pessoais do

contribuinte para arcar com aquele custo e do montante do serviço consumido, o que parece, de certo modo, ofender a própria isonomia tributária. Ora, se há uma despesa que terá de ser repartida entre os indivíduos, por que não observar a capacidade individual de contribuição? Não seria uma forma de distribuir de modo justo, observando as peculiaridades de cada um?

Não se deseja sugerir que a repartição desse custo tenha de ser feita de forma absoluta e idêntica entre os sujeitos beneficiados. Ao contrário. O correto seria repartir a despesa pública entre os usuários beneficiários, conforme a capacidade contributiva de cada um, revelada não através de patrimônio ou renda, mas, sim, do valor da causa envolvido, o que tem uma relação direta com o elemento material da taxa. Tal circunstância não modifica a natureza da taxa e mostra-se em consonância com o mandamento constitucional relacionado à capacidade contributiva.

Apesar da dificuldade inerente à aplicação do princípio da capacidade contributiva aos tributos vinculados, o Supremo Tribunal Federal já se posicionou favorável à aplicação do princípio como fundamento para legitimação da cobrança de taxas. Registre-se, como exemplo, o julgado paradigmático da taxa de fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários, instituída pela lei 7.940/1989:

EMENTA: TAXA DE FISCALIZAÇÃO DOS MERCADOS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS - COMISSÃO DE VALORES IMOBILIÁRIOS - LEI Nº. 7.940/89 - LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL - PRECEDENTES FIRMADOS PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO IMEDIATO DE OUTRAS CAUSAS VERSANDO O MESMO TEMA PELAS TURMAS OU JUÍZES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, COM FUNDAMENTO NO LEADING CASE (RISTF, ART. 101) - AGRAVO IMPROVIDO. [...] O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia. (RE 176.382-5-CE, 2ªT., rel. Min. Celso de Mello, j. 09-05-2000).

Dessa forma, é possível constatar que o Supremo Tribunal Federal vem tentando, diante das limitações impostas pela prática tributária, aplicar o princípio em tela a outras espécies tributárias que não apenas aos impostos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme exposto neste trabalho, o poder de tributar, assentado na Carta Magna, não deve ser exercido sem a observância dos direitos do cidadão, pois não há como conceber, na estrutura moderna de Estado, uma tributação justa que venha a violar os direitos fundamentais do indivíduo ou até mesmo da coletividade. A noção de justiça na tributação abrange uma série de valores que irão atuar diretamente na concepção da capacidade contributiva.

Haja vista a capacidade contributiva deter um forte conteúdo axiológico, no sentido de requerer uma correta tributação, baseada nas possibilidades de cada um, ela sempre esteve atrelada à ideia de justiça fiscal, que, por sua vez se coaduna com a segurança jurídica, uma vez que esta pressupõe a expressão da legalidade. Além disso, requer que se assegure e se cumpra a tributação justa, que possui como característica a segurança jurídica e a expectativa de uma ordem jurídica justa e não apenas legal.

Considerando a alta carga tributária brasileira, percebe-se que sua distribuição pela sociedade beneficia quem ganha mais e, de modo, perverso, sacrifica quem ganha menos. Todavia, após a Constituição de 1988, não há mais como rejeitar a força vinculante e a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, tanto para o legislador, como para o aplicador da norma. Trata-se de um princípio-regra que prima pela capacidade de contribuição de cada um, na medida de sua riqueza.

Face ao mandamento constitucional que representa, a eficácia do princípio da capacidade contributiva deve ser máxima e não se tornar uma mera faculdade do legislador, sujeita a discricionariedade. A Carta constitucional de 1988 impõe a sua realização de modo que, se for possível apurar a capacidade contributiva, ela passa a ser uma obrigação que não pode ser ignorada ou sujeita a discricionariedade.

Diante disso, conclui-se que a capacidade contributiva, como princípio que é, não possui uma única situação, conduta ou circunstância sob sua égide. Este preceito prima por um estado ideal de coisas, no qual as despesas públicas gerais são distribuídas de maneira que o cidadão que pode contribuir mais, deve contribuir mais. Não há razão para que uma despesa específica não possa ser dividida, de forma equilibrada, conforme a capacidade contributiva de cada contribuinte. Ao que tudo indica, a jurisprudência do STF está abraçando, cada vez mais, o princípio da capacidade contributiva, para lhe atribuir o seu verdadeiro papel na ordem jurídica constitucional, como ferramenta de promoção da justiça.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2011.
- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 22ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, São Paulo: RT, 1968.
- ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. 13ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 12ª Ed. Rev. Atual. Ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- _____. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- _____. Uma introdução à Ciência das Finanças. 14ª Ed. Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- BARROS CARVALHO, Paulo de. Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, 1996.
- _____. Curso de Direito Tributário. 18ª Ed. Rev. e Atual. São Paulo: Saraiva, 2007.
- BOBBIO, Norberto. O Positivismo Jurídico: Lições de Filosofia do Direito, Trad. Márcio Pugliesi *et al.* São Paulo: Ícone, 1995.
- _____. Teoria do ordenamento jurídico. 10ª Ed. Brasília: Ed. UNB, 1997.
- BRITO, Edvaldo. Capacidade Contributiva. In Capacidade Contributiva. Coord. Ives Gandra. Caderno de Pesquisas Tributárias. Vol. 14ª Ed. Resenha Tributária. São Paulo. 1989.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.
- CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário, 2ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. Princípio da Capacidade Contributiva. 1ª Ed. Malheiros Editores. São Paulo: 1993.

CUNHA JÚNIOR. Dirley da. Curso de Direito Administrativo. 10ª Ed. Salvador: JusPodivm, 2011.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imunidade Recíproca, o Princípio Federal e a Emenda Constitucional nº 3 de 1993. RDTributário 62/72-98, São Paulo, Malheiros, 1994.

DINIZ, Maria Helena. As lacunas no Direito. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. Tradução e Nelson Boeira. 3ª Ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GIANNETTI, Leonardo Varella. O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas. Dissertação. (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2011.

GONÇALVES, José Artur Lima. Isonomia na norma tributária. São Paulo, Malheiros, 1993.

GREGÓRIO, Argos Magno de Paula. Capacidade Contributiva. Dissertação. (Mestrado em Direito do Estado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2007.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 27ª Ed. Rev. e Atual. São Paulo: Atlas, 2018.

JARDIM, Eduardo. In: Reflexões sobre a Arquitetura do Direito Tributário. 1ª Ed. São Paulo: DAG Gráfica e Editorial LTDA, 1988.

KUNZLER, Caroline de Moraes. A Teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. IN: Estudos de Sociologia, Araraquara, 2004. Disponível em <https://periodicos.fclar.unesp.br/index.php/estudos/article/viewFile/146/144>. Acesso em 21/03/2019.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª Ed. Rev e Atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINEZ, Vinicius C. Estado do bem estar social ou Estado Social? Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 656, 24 abr. 2005. Disponível em: <http://www.jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6623>. Acesso em 28/02/2019.

MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. A Seletividade como Instrumento Concretizador da Justiça Fiscal no Âmbito do ICMS. Fortaleza, 2007. Disponível em <http://www.sefaz.ce.gov.br/content/aplicacao/internet/monografias/gerados/ana%20monica%20filgueiras%20menescal.pdf>. Acesso em 03/03/2019.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 25ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2001.

NABAIS, José Casalta. O Dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito tributário: estudo de casos e problemas. São Paulo: Bushatsky, 1973.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

PALSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 6ª Ed. Rev. Atual. Ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

_____. Curso de Direito Tributário Completo. 8ª Ed. Rev. Atual. Ampl. São Paulo: Saraiva, 2017.

PESSOA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Rev. direito GV, São Paulo, v. 5, nº 1, p. 95-106, 2009. Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322009000100005&lng=en&nrm=iso. Acesso em 11/04/2019.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. O princípio constitucional da igualdade. Minas Gerais: Editora Lê, 1990

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SANCHES, José Luís Saldanha. Justiça fiscal. Portugal: Ensaio da Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SANTI, Eurico. Lançamento Tributário, São Paulo: Max Limonad, 1996.

SOUSA, Antonio Narcelio Santos. O princípio da capacidade contributiva na constituição de 1988. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/54867/o-principio-da-capacidade-contributiva-na-constituicao-federal-de-1988>. Acesso em 04/04/2019.

STRECK, Lenio Luiz. Jurisdição Constitucional e decisão jurídica, 3ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e Capacidade contributiva. In: Revista de Direito Tributário nº 4/125-134. São Paulo: RT, 1978.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª Ed. Renovar, 2009.

VILANOVA, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo: Max Limonad, 1997.

XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001.

ZILVETTI, Fernando Aurélio. Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004.